

Укоопспілка
Полтавський університет споживчої кооперації України
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Н.В. Хоменко, О.В. Карпенко, Ю.А. Верига

**Товарні запаси: проблеми обліку,
контролю та звітності**

Монографія

**Полтава
РВЦ ПУСКУ
2008**

УДК 330.53+657
ББК 65.052.9(4Укр)
X76

*Рекомендовано до друку вченою радою
Полтавського університету споживчої
кооперації України від 15 жовтня 2008 р.,
протокол № 9*

Рецензенти: *Мних Є.В.*, завідувач кафедри Київського національного торговельно-економічного університету, професор, д.е.н.
Опря А.Т., завідувач кафедри фінансово-економічного аналізу та статистики Полтавської державної аграрної академії, професор, д.е.н.

Хоменко Н.В., Карпенко О.В., Верига Ю.А.

Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: Монографія. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. – 153 с.

ISBN 978-966-184-015-6

У монографії розглядаються теоретичні та практичні аспекти обліку, контролю та звітності, орієнтовані на удосконалення системи управління товарними запасами на підприємствах торгівлі.

Монографія може бути корисною для керівників, менеджерів і бухгалтерів підприємств торгівлі, викладачів, аспірантів, студентів, що вивчають проблеми обліку, аналізу, внутрішнього контролю, звітності та управління підприємством.

УДК 330.53+657
ББК 65.052.9(4Укр)

ISBN 978-966-184-015-6

© Хоменко Н.В., Карпенко О.В., Верига Ю.А.
© Полтавський університет споживчої
кооперації України, 2008 р.

ЗМІСТ

Передмова	4
Розділ 1. Економічна сутність товарних запасів та теоретичні аспекти їх обліку	6
1.1. Поняття та економічна сутність товарних запасів	6
1.2. Теоретичні підходи до організації обліку товарних запасів.....	19
1.3. Методи обліку товарних запасів та їх адаптація до умов діяльності на підприємствах торгівлі	33
Висновки до розділу 1	48
Розділ 2. Методика управлінського обліку товарних запасів	51
2.1. Теоретичні аспекти управління товарними запасами на підприємствах торгівлі.....	51
2.2. Інформаційне забезпечення управління товарними запасами: історичний аспект.....	66
2.3. Ключові методики управлінського обліку товарних запасів	72
2.4. Методика застосування бюджетування в контролі за товарними запасами	102
Висновки до розділу 2.....	134
Список використаних джерел.....	136

ПЕРЕДМОВА

Поява великої різноманітності організаційно-правових форм підприємств, залучення у сферу торговельної діяльності значної частини працюючого населення, розвиток конкуренції, необхідність широкого впровадження сучасного обладнання і прогресивних технологій зумовили необхідність нових підходів до організації технологічних процесів на підприємствах торгівлі. Як наслідок, особливої актуальності набувають питання обліку, контролю, звітності та аналізу товарних запасів, оскільки вони є найбільш вагомою частиною активів торговельного підприємства і займають особливе місце в складі майна.

У процесі становлення ринкової економіки відбувається процес трансформації торговельної системи України, який супроводжується створенням нових організаційних структур. Виходячи із предмету своєї діяльності підприємства торгівлі мають на меті: задоволення потреб у товарах, роботах, послугах споживачів; забезпечення раціонального використання наявних матеріальних, трудових, фінансових ресурсів; впровадження досягнень науки і сучасних технологій, передового досвіду і на цій основі забезпечення конкурентоспроможності підприємства; вирішення питань матеріального і соціального забезпечення працівників торговельних підприємств. Створення нових організаційних форм потребує розробки нових підходів особливо до організації і методики внутрішньогосподарського (управлінського) обліку товарних запасів, оскільки, система обліку повинна бути надійним джерелом інформації для прийняття виважених оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Вивчення наукових праць вітчизняних та зарубіжних науковців, практика господарської діяльності торговельних підприємств, свідчить про те, що залишається дискусійною низка теоретичних і практичних положень щодо методики управлінського обліку товарних запасів, які потребують окремого розгляду. Це обумовило необхідність у підготовці цієї монографії.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування сутності, змісту товарних запасів на підприємства торгівлі в Україні, визначення існуючих проблем та розробка наукових і практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики та впровадження оперативного та стратегічного управлінського обліку товарних запасів з урахуванням передового вітчизняного, зарубіжного досвіду та комп'ютерних технологій обробки інформації.

Реалізація поставленої мети передбачає вирішення важливих завдань прикладного характеру щодо методики внутрішньогоспо-

дарського (управлінського) обліку товарних запасів на підприємствах торгівлі.

Застосування в навчальних процесах та на практиці запропонованих авторами рекомендацій дозволить забезпечити: адекватне відображення операцій з обліку товарних запасів; своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації для оперативного та стратегічного управління ними. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення вірогідності та оперативності облікової інформації про стан товарних запасів, можливість їх оптимізації, та ефективність використання в процесі прийняття управлінських рішень.

У монографії узагальнено погляди різних вчених на теоретичні засади поставлених проблем та викладено авторській підхід до вирішення важливих наукових завдань щодо методики внутрішньогосподарського (управлінського) обліку товарних запасів на підприємствах торгівлі України.

Монографія буде корисною науковцям, які досліджують товарні запаси, їх облік та управління ними, викладачам, студентам та науковим працівникам бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ТА ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЇХ ОБЛІКУ

1.1. Поняття та економічна сутність товарних запасів

Словосполучення «товарні запаси» вимагає сутнісного (змістовного) визначення цього терміну за лінгвістичними ознаками. Оскільки в контексті цього дослідження опорним у цьому словосполученні є «товарні», розглянемо спочатку поняття «товар».

Товар є важливою складовою комплексу ефективних засобів впливу на споживачів, продуктом праці, виготовленим для реалізації [222, с. 136], має матеріальну форму, утримується підприємством [87, с. 25] та пропонується на ринок з метою його подальшого продажу [148, с. 125], використання або споживання [11, с. 422]. Ця категорія передує іншим економічним категоріям (грошам, капіталу та ін.) не лише логічно, але й історично, оскільки товарне виробництво існувало до капіталістичних відносин. Тривалий час виготовлені матеріальні блага не вважалися товаром, а виступали в якості речей, оскільки були призначені для споживання безпосередньо [219, с. 175].

Наукову теорію товару розробив К. Маркс. На відміну від своїх попередників (У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо), які розглядали обмін товарами поза історією, К. Маркс розкрив дійсну суть товару на основі аналізу матеріальних умов життя суспільства, рівня розвитку виробничих сил суспільства і зумовлених ними виробничих відносин, що історично розвивалися.

За теорією К. Маркса товар характеризується двома властивостями:

- споживчою вартістю;
- вартістю.

Споживчою вартістю, тобто здатністю задовольняти певні людські потреби, наділений будь-який товар. Споживча вартість носить суспільний характер. А це означає, що вона повинна задовольняти потреби не того хто її виробляє, а того, хто її купує [3, с. 137]. Категорія споживчої вартості дозволяє виявити зв'язок між властивостями товару й потребами людей, їх характером, структурою та обсягом. Така можливість зумовлена наявністю двох сторін: по-перше, це вся сукупність властивостей, по-друге, це відношення властивостей товару до потреб людини (рис. 1.1).

Зміст категорії «споживча вартість» визначається сукупністю природних і суспільних властивостей товару. При цьому слід розрізняти такі поняття як «споживчі властивості» та «споживча вартість» товару. Споживчі властивості – це лише сукупність природних властивостей товару, а споживча вартість – це сукупність природних і суспільних його властивостей [3, с. 138]. Тому споживча вартість

більшою частиною знаходиться в прямій залежності від властивостей товару. Вона залежить від кількості праці, витраченої на виробництво певного товару; існує в будь-якому суспільстві, у будь-яку історичну епоху; у процесі історичного розвитку людства змінюються способи задоволення потреб, способи споживання споживчої вартості; споживча вартість речей усвідомлюється людьми лише в результаті історичного розвитку [219, с. 177].

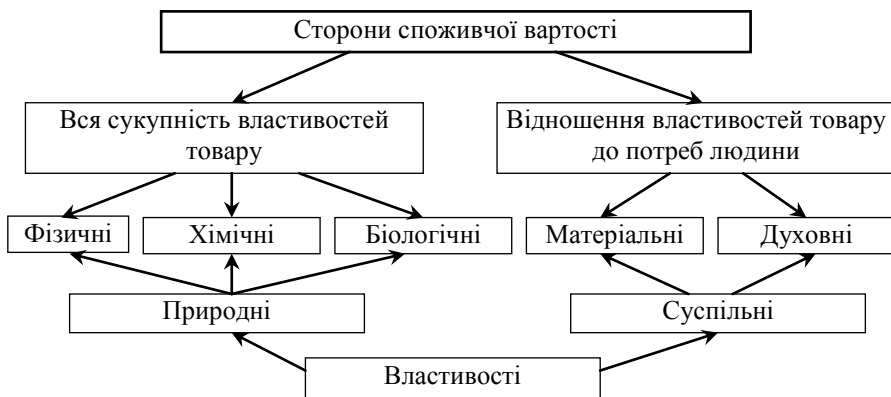


Рис. 1.1. Властивості споживчої вартості товару

Споживча вартість товарів є носієм обмінної (мінової) вартості. Обмінна вартість є кількісною пропорцією, в якій один товар обмінюється на інший. Вартість – втілена в товарі праця – є основою цієї пропорції, змістом процесу обміну. Таким чином, товар має двоїсту природу: він поєднує у собі споживчу вартість та вартість. Обмінна вартість є формою, в якій вартість проявляється на ринку. Отже, як *споживчі вартості* товари якісно відмінні один від одного, оскільки задовольняють різні потреби людей, але як *вартість* вони якісно однорідні, оскільки є витратами однієї й тієї ж загальнолюдської праці.

Вартість проявляється тільки на ринку, тільки у взаємовідносинах між суб'єктами ринку з приводу купівлі-продажу товару [3, с. 139].

Споживча вартість в умовах товарного виробництва виступає носієм вартості. А сама вартість є історичною категорією властивою лише товарному виробництву. Вона є властивістю лише продуктів, вироблених для обміну, – тобто товарів.

Визначивши подвійний характер праці товаровиробників, К. Маркс розкриває сутність вартості як історичної категорії і дає аналіз

внутрішнім протиріччям товару. Він доказує, що на відміну від споживчої вартості товару, яка є речовою характеристикою, вартість – його суспільна характеристика. Таким чином, вартість – це уречевлена в товарі суспільна праця, речове вираження суспільної праці, необхідної для його виробництва, а не винагорода, що виплачується за цю працю [157, с. 26]; не природна ознака товару, а суспільне відношення між виробником товару і покупцем, це історична категорія.

Двоїста природа товару породжена двоїтим характером праці товаровиробників. З одного боку, праця – це процес створення певного корисного продукту або послуги, що неминуче пов'язано з конкретною спеціалізацією робітника, конкретними умовами виробництва, засобами та предметами праці. Така праця називається конкретною працею.

З іншого боку, праця – це процес витрат людської робочої сили, незалежно від того, що працівник виготовляє. Такі витрати характеризують працю з кількісного боку й не стосуються її конкретної форми. Тобто праця товаровиробників, взята як витрати людської робочої сили взагалі, незалежно від її конкретної форми, називається абстрактною працею [3, с. 140].

На відміну від конкретної праці, яка існує при будь-якій суспільній формі виробництва й тому є вічною категорією, абстрактна праця – історично визначена форма суспільної праці, властива лише товарному виробництву (рис. 1.2) [3, с. 141].

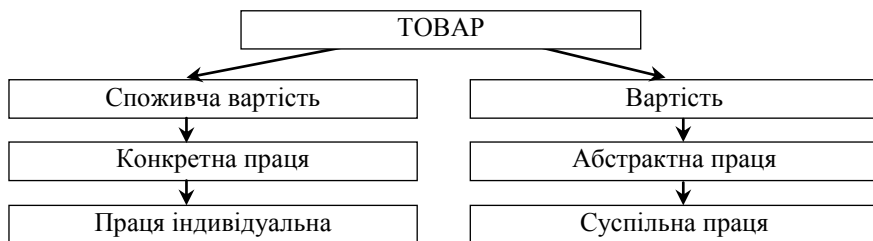


Рис. 1.2. Двоїста природа товару

Таким чином, необхідно відмітити, що величина вартості товару вимірюється кількістю суспільно-необхідного робочого часу, витраченого на його виготовлення.

Суспільно-необхідний робочий час – це такий час, який є необхідним для виготовлення певної споживчої вартості за наявних суспільно-нормальних умов виробництва та при середньому в даному суспільстві рівні кваліфікації та продуктивності праці; виражає

середні умови виробництва даного товару на даному етапі розвитку суспільного виробництва.

Суспільно-необхідний робочий час виступає як своєрідний суспільний норматив, який формується на ринку і в який товаровиробники повинні вкладатися. Відхилення індивідуальних витрат від суспільно-необхідних, з одного боку породжує майнову диференціацію та розшарування товаровиробників, а з іншого, – породжує зацікавленість у скороченні індивідуальних витрат праці на виробництво товарів.

Вартість товарів залежить не лише від маси праці, а й від її продуктивності, яка включає в себе два елементи: продуктивну силу та інтенсивність праці [3, с. 142].

При зростанні продуктивної сили праці величина вартості одиниці товару зменшується і навпаки, оскільки вартість товару формується під впливом двох видів праці – минулої (витрати засобів виробництва) та живої (витрати робочої сили). Якщо продуктивна сила праці, як ступінь ефективності, корисності конкретної праці зростає, – це означає, що (через застосування нової технології, знарядь праці тощо) витрати минулої праці збільшуються, а витрати живої робочої сили зменшуються.

По-іншому на величину вартості одиниці товару впливає інтенсивність праці. Підвищення інтенсивності як ступеня напруженості живої праці призводить до збільшення витрат живої праці за одиницю часу, при цьому витрати праці на одиницю товару не змінюються, оскільки зміни в техніці виробництва, кваліфікації робітників не відбувається. Отже, вартість одиниці товару залишається незмінною, хоч кількість товарів та загальна її вартість зростають.

У роботах зарубіжних авторів поширена думка, що джерелом вартості є знання. Д. Белл відмічає, що знання в своїй системній формі застосовуються у практичній переробці існуючих виробничих ресурсів, що саме вони, а не праця виступають джерелом вартості [128, с. 136]. Цей висновок ґрунтується на тому, що у високорозвинених країнах світу інформаційний сектор за темпами зростання почав помітно випереджати традиційні галузі, і за прогнозами, ця тенденція посилюватиметься в майбутньому. Отже, з'явилася принципово нова концепція вартості – інформаційна. Згідно з нею домінуючим типом у структурі суспільної праці є не структурно розчленована, а цілісна, переважно інтелектуальна, озброєна науковими знаннями праця.

Як висновок, слід відмітити, що найчастіше товар визначають як продукт праці (фізичної чи інтелектуальної), що виготовлений для продажу. Таке визначення є цілком слушним стосовно ролі товару в процесі обміну на гроші та фіксації місця його знаходження (рис. 1.3).

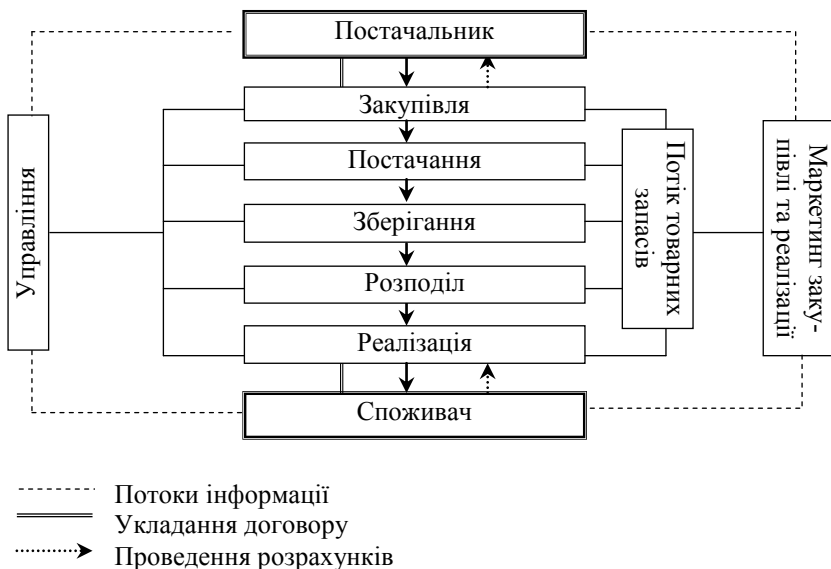


Рис. 1.3. Рух товарів від постачальника до споживача

Характеризувати товари можна через ціну, якість, конкурентоспроможність, або інші характеристики і як носія функціонально-корисних властивостей, який задовольняє потреби споживачів, товар можна розглядати із загальних і конкретних позицій. Із загальних позицій розглядають, саму ідею створення товару безпосередньо для споживачів. Із конкретних позицій розглядають реальний товар, який має чітко окреслені ознаки:

- *сумісність* (свідчить про ступінь відповідності товару поточним знанням і поведінці покупців. Ті товари, які за інших однакових умов не потребують великих змін, є найкращими для покупців);
- *випробовуваність* (характеризує ступінь необхідного випробовування товарів на ринку. За інших однакових умов товар, який легко перевірити до здійснення покупки, чи при обмеженій кількості покупок, характеризується великою довірою і попитом);
- *спостережливість* (характеризує ефект вливу товару на покупців при попередньому спостереженні до здійснення покупки. До товарів, які частіше оцінюються публічно, покупець звикає швидше);
- *швидкість* (пов'язана з відчуттям покупцем вигоди від споживання товару. Через те, що покупці орієнтуються на миттєве отримання ефекту, товар повинен якомога швидше реалізувати це бажання);
- *простота* (легкість розуміння можливостей використання товарів для покупців. За інших однакових умов товари, які не потребують додаткового налагодження, збирання, користуються більшим попитом);

– *відносні переваги* (показує, чи відрізняється цей товар серед товарів цього класу і асортименту. Такі переваги важливо виявити не під час випробовування та спостереження, а в процесі споживання. Часто переваги товару є наслідком технологічного розвитку виробництва);

– *символізм* (характеризує ставлення покупця до конкретної торгової марки) [150, с. 169].

З іншого боку, товари підлягають споживанню, тому мають певні споживчі характеристики: властивості (якість, відмінні особливості, стиль); товарна марка; імідж; упаковка та сервіс.

У процесі розвитку товару підприємство приймає такий рівень якості, який би зміцнював його позицію на ринку. Якість характеризує довговічність, надійність, точність, легкість в користуванні та інші споживчі властивості товару [150, с. 178].

Товарна марка є одним з елементів індивідуальної характеристики товару. Це сукупність таких елементів як ім'я, назва, знак, символ, які подані на товарах і відрізняють їх від усіх інших товарів [33, с. 152]. Кожний з наведених елементів може бути використано окремо. Використання товарних марок забезпечує правовий захист унікальних властивостей товарів кінцевим споживачем – допомагає краще орієнтуватися у різноманітних товарах на ринку.

Марка та імідж тісно пов'язані між собою. Марка сприяє створенню іміджу і відображає певний імідж товарів підприємства. Імідж товару – це розповсюджене та достатньо стале уявлення про відмінні характеристики товару, що виділяють його серед ряду аналогічних товарів [33, с. 156]. Імідж складається під впливом чотирьох факторів: іміджу фірми (марки), що виробляє або реалізує товари; якості товару; станом аналогічних товарів інших фірм; критерієм вибору даного товару покупцями.

Упаковка товару – це його візитна картка, вона має неоднакове значення для реалізації різних товарів, буває трьох видів: первинна, вторинна, відвантажувальна. Упаковка повинна сприяти формуванню у покупця впевненості у корисності товару і є додатковим фактором просування його на ринку. Роль упаковки для конкретного товару – підтримання певної якості, підвищення престижу компанії. Привернення уваги покупців своєю незвичайністю. Тому необхідно врахувати розмір, форму, матеріал, колір, текст і розміщення товарної марки на упаковці.

Сервіс покупців компанії розглядають як один з елементів стратегій і тактики з приводу місця продажу окремого товару. Сервіс може бути сильною або слабкою частиною загального процесу пропозиції товару. У зв'язку з цим розрізняють чотири різновиди пропозиції товару на ринку:

– чистий товар, що сприймається на дотик (товар не супроводжується ніяким сервісом);

- товар, що сприймається дотиком, який супроводжується сервісом;
- великий сервіс у супроводі малого сервісу і товарів;
- чистий сервіс (пропозиція складається виключно з сервісу).

Необхідно визначити важливість для покупців тих видів сервісу, які йому можуть бути запропоновані (надійність доставки, терміновість, технічні поради, знижки з цін, післяпродажний сервіс, представлення на виставках, ярмарках, легкість контактів, гарантія заміни, зразки дизайну, кредит, зручність випробування та експлуатації). Природно, що покупці прагнуть не лише отримання певних видів сервісу, але й щоб він мав якість.

Усі розглянуті характеристики товару доцільно враховувати при обґрунтуванні тактичних та стратегічних рішень, пов'язаних з реалізацією товарів.

Не менш важливо знати та враховувати класифікацію товарів. У найзагальнішому вигляді усі товари, представлені на ринку, поділяються на засоби виробництва і предмети споживання [150, с. 169]. Проте виділення лише таких укрупнених груп недостатньо для ефективного управління товарними запасами. Залежно від призначення та характеру використання всі товари можна класифікувати за різними ознаками (рис. 1.4).

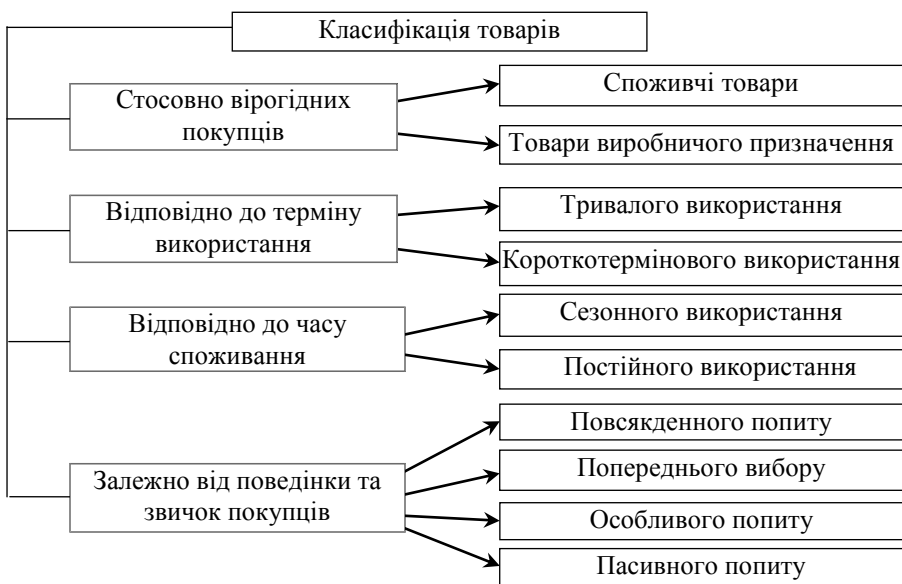


Рис. 1.4. Класифікація товарів

Ф. Котлер пропонує розглядати п'ять рівнів товару [89, с. 407]. В основі кожного рівня лежить певна цінність товару для споживача, а всі разом вони утворюють ієрархію цінностей.

В основі її лежить стержнева вигода – та основна послуга, перевага або цінність, яку покупці отримують. Другий рівень товару ґрунтується на його ключовій вигоді і називається основним товаром. Третій рівень – це очікуваний товар, тобто підготовлений виробником набір властивостей, які споживач очікує отримати при придбанні даного товару. На четвертому рівні формується додатковий товар, який перевищує звичайні очікування споживача. Сучасна конкуренція розвивається переважно на рівні додаткових товарів (у менш розвинених країнах на рівні очікуваних товарів). На рівні доповнення товару суб'єкт ринку повинен проаналізувати систему споживання – рішення споживача відносно придбання, доставки та установки, використання запропонованого товару. Т. Левітт відмічає, що сучасна конкуренція розвивається не між тим, що компанії виготовляють, а між тим, що вони «додають» до товару в виді упаковки, послуг, реклами, консультацій для покупців, фінансування, умов поставки, складування та інших вагомих для споживача цінностей [89, с. 407]. П'ятий рівень товару – це потенційний товар, що представляє можливі майбутні доповнення і трансформації існуючого товару. Саме на рівні потенційного товару підприємства шукають нові способи задоволення споживачів і удосконалення ринкової пропозиції.

На відміну від Ф. Котлера, В. Прауде та Білий О. виділяють лише три рівні товару:

- ефект від споживання товару, що купують;
- конкретний товар – трансформація ефекту від споживання товару. На цьому етапі товари вже мають певні конкретні властивості, характеристики, рівень якості, дизайн, торгову марку, упаковку;
- «прирошений сервісом» товар. При реалізації слід враховувати всю систему споживання, а не лише товар у його матеріальному вигляді [150, с. 167].

Аналогічно три рівні товару виділяє Герасимчук В.Г., лише по-іншому їх називає:

- товар за задумом;
- товар у реальному виконанні;
- товар із підсиленням.

Кожний товар певним чином пов'язаний з іншими товарами, що характеризується поняттям «товарна ієрархія», яка простягається від основних потреб до конкретних товарів призначених для їх задоволення. Ф. Котлер розглядає сім рівнів ієрархії товару:

- сімейство потреб – стержнева потреба, яка лежить в основі існування сімейства товарів;
- сімейство товарів – всі класи, категорії товарів, які здатні достатньо ефективно задовольняти основну потребу;
- клас товарів – група товарів у рамках сімейства, що мають функціональні взаємозв'язки;
- товарна лінія – група товарів у рамках класу, тісно взаємопов'язаних між собою в силу виконання аналогічних функцій, орієнтованих на одну й ту ж групу властивостей, розподіляються по одних і тих же каналах або належать до одного цінового діапазону;
- тип товарів – група товарів у рамках товарної лінії, що представляють одну або декілька можливих форм товарів;
- торгова марка (бренд) – назва, що асоціюється з одним або декількома товарами даної товарної лінії. Застосовується для ідентифікації постачальника або властивостей товару;
- товарна одиниця (одиниця зберігання, варіант товару) – окремий виріб у рамках товарної марки або товарної лінії, що відрізняється певним розміром, ціною, зовнішнім виглядом або будь-якою іншою ознакою [89, с. 408].

Детально проаналізувавши поняття «товар» та його характеристики, розглянемо другу частину словосполучення «запаси», щодо визначення якої не має єдності.

Найчастіше запаси визначаються як матеріальні ресурси (засоби виробництва і предмети споживання) для забезпечення безперервності розширеного відтворення, обслуговування невиробничої сфери та задоволення потреб населення [45, с. 13] або як предмети праці, які не повинні бути задіяні в процесі виробництва [171] або, які беруть участь у процесі створення матеріальних благ [22]. Зарубіжні автори найчастіше під поняттям запаси розуміють активи, які призначені для продажу або ті, що будуть використовуватися для виробництва товарів, призначених для продажу [27, с. 56; 51, с. 246; 193, с. 25; 223, с. 123]. Наприклад, у США запаси – це активи, призначені для продажу протягом одного звичайного ділового циклу, або ті, що використовуються протягом одного виробничого циклу. У нормативних документах Німеччини визначення терміну «запаси» не наводиться. У Великобританії – трактується аналогічно США [18, с. 334]. Опис та вимірювання запасів потребує особливої уваги, оскільки запаси представляють собою найбільшу статтю поточних активів торговельних та виробничих підприємств.

У міжнародній практиці поняття «запаси» визначається Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (далі МСБО 2 «Запаси»), який було прийнято в 1975 році під назвою «Оцінка та

подання запасів у контексті системи історичної собівартості» [40, с. 245]. МСБО 2 «Запаси» розповсюджується на запаси, облік яких ведеться на основі історичної (фактичної) собівартості. У національній практиці поняття запаси визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (далі П(С)БО 9), прийнятим в 1999 році [145].

Відповідно до П(С)БО 9 та МСБО 2 запаси – це активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством (за МСБО 2 – існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг) [148, с. 122; 110].

Саме так будемо розуміти поняття запасів, оскільки таке визначення є найбільш чітким, законодавчо закріпленням, а також не суперечить поняттю, що застосовується в західній та національній практиці. Важливою ознакою віднесення предмету (крім необоротних активів) до запасів підприємства є право власності підприємства на цей предмет. Одночасно на підприємстві можуть знаходитися предмети, що є власністю інших фізичних або юридичних осіб. Такі предмети не включаються до складу запасів підприємства.

Отже, запаси – це різні речові елементи, що використовуються у процесі фінансово-господарської діяльності як предмети праці, а відповідно повинні споживатися в кожному господарському циклі і повністю переносити свою вартість на витрати підприємства та вартість продукції або товарів, що виготовляється або реалізується.

Запаси повинні відповідати наступним ознакам:

- бути власністю підприємства;
- виступати в формі матеріальних активів;
- мати призначення бути використаним у процесі виробництва (для виробничих підприємств), у процесі реалізації (для виробничих та торговельних підприємств);
- постійно витрачатися, реалізовуватися та замінюватися новими (відновлюватися);
- перетворюватися в грошові кошти протягом року або одного нормального операційного циклу.

Запаси підприємства відносяться до оборотних активів [148, с. 122].

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому [64; 183, с. 18]. Відповідно до П(С)БО 2 «Баланс» під оборотними активами розуміють грошові

кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом дванадцяти місяців з дати Балансу [141]. Малюга Н.М. під оборотними активами розуміє активи, які можуть перетворитися в готівку під час нормальних операцій підприємств протягом періоду, що не перевищує один рік [105, с. 218]. Отже, вони належать до складу мобільних активів, що визначає високу швидкість обертання (порівняно з необоротними активами), здатність забезпечувати постійну платоспроможність підприємства за його поточними зобов'язаннями внаслідок їх високої ліквідності.

Оборотні активи формуються та використовуються з досить локальною метою – для обслуговування переважно операційної діяльності підприємства, пов'язаної з процесами поточного виробництва продукції (для виробничих підприємств) придбання товарів (для торговельних підприємств) та їх реалізації.

Оборотні активи поділяються на матеріальні оборотні засоби, кошти в розрахунках (дебіторська заборгованість), грошові кошти. Матеріальні оборотні засоби є найбільш складними за змістом і повільними в обертанні, в їх склад на торговельних підприємствах включають товарні запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, запасні частини для необоротних активів та інші матеріальні запаси.

Товарні запаси – це запаси, які створюються продавцем на ринку на випадок циклічного, сезонного або іншого коливання кон'юнктури ринку [11, с. 143], з іншого боку це товари, які знаходяться в даний момент у сфері товарного обертання, у дорозі від одного підприємства до іншого, або на складах підприємств-виробників. Товарні запаси – це придбані або отримані підприємством товари, призначені для подальшого перепродажу, це оборотні кошти, реалізація яких повинна принести йому прибуток [214, с. 16]. При цьому підприємство, як правило, не вносить суттєвих змін в їх фізичну форму, вже при придбанні вони є готовою продукцією [105, с. 223; 51, с. 246].

Вищевикладене дає можливість стверджувати, що *товарні запаси – це товари, які очікують моменту реалізації*. Вони формуються з метою безперервної реалізації товарів на випадок збоїв у процесі постачання і постійного оновлення. Обсяг запасів залежить від масштабів діяльності, головною їх особливістю є підвищення мобільності, тобто можливість маневрування товарами для задоволення більшого числа споживачів, потреби яких у товарах не співпадають в часі.

Таким чином, існування товарних запасів як категорії товарного обертання зумовлено необхідністю забезпечення нормального процесу обертання товарів. До моменту продажу будь-який товар відноситься до категорії товарних запасів. З економічної точки зору ця

форма існування товару є статичною (фізично він може знаходитися в русі). Ця обставина означає, що товарний запас є величиною моментною. Товарні запаси змінюють свій розмір – вони постійно залучаються в товарооборот, реалізуються і перестають бути товарними запасами. Але оскільки товарні запаси заміщаються іншими партіями товарів, тобто регулярно відновлюються, вони є постійно існуючою величиною, розмір якої змінюється в залежності від конкретних господарських обставин. Кругообіг товарів, зміна статичної форми запасів динамічною формою товарообороту складає економічний зміст процесу товарообертання [190, с. 468].

Узагальнивши ряд літературних джерел, класифікацію товарних запасів торговельних підприємств з метою раціональної організації обліку та контролю пропонуємо проводити за ознаками, представленими в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація товарних запасів торговельних підприємств

Ознака класифікації	Види товарних запасів
1	2
За місцезнаходженням	а) на підприємствах торгівлі (складські [166, с. 10]); б) у промисловості (збутові [166, с. 10]); в) у дорозі
За джерелами виникнення	а) власні [148, с. 125]; б) позикові (залучені) або запаси, які не є власністю підприємства (товари на комісії [148, с. 125] – одержані в межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари)
За ступенем лімітування	а) нормовані; б) ненормовані
За строками	а) запаси на початок періоду; б) запаси на кінець періоду
За одиницями виміру	а) абсолютні – у вартісному та натуральному вираженні; б) відносні – у днях товарообороту
За призначенням	а) поточного зберігання: для забезпечення повсякденних потреб торговельного підприємства; б) сезонного призначення: для забезпечення безперервної торгівлі в період сезонних змін попиту та пропозиції;

Ознака класифікації	Види товарних запасів
1	2
	в) дострокового завезення: для забезпечення безперебійної торгівлі в віддалених місцевостях у період між строками завезення товарів; г) цільові товарні запаси: для здійснення відповідних заходів
За ступенем використання	а) витратні або запас готової продукції: для забезпечення поточної господарської діяльності [191, с. 44]; б) резервні або буферні: для забезпечення безперебійної торгівлі в пік реалізації, страхування від затримок та зривів реалізації та відвантаження, для врахування можливих непередбачених обставин [191, с. 44]
За функціональними типами	а) матеріальний запас – підвищує надійність господарювання внаслідок закупівельної економії, економії при транспортуванні, створення фонду безпеки, спекулятивні закупівлі, сезонне забезпечення та використання ресурсів підтримки; б) запаси фізичного розподілу – складаються з товарів, що очікують відвантаження клієнтам. Одна з причин для нагромадження запасів фізичного розподілу – економія при перевезеннях
За видами	а) продовольчі; б) непродовольчі

Отже метою створення товарних запасів є забезпечення безперебійної діяльності торговельних підприємств. Необхідність їх створення зумовлюють наступні фактори: дискретність поставок; випадкові коливання (у попиті за проміжком між поставками, в обсягу поставок та ін.); передбачені зміни в кон'юктурі (сезонність попиту, сезонність виробництва, інфляційні очікування та ін.). Перераховані фактори, діючи окремо чи у певних групуваннях зумовлюють тенденцію до збільшення товарних запасів.

Таким чином, перелічені понятійні та сутнісні особливості товарних запасів необхідно брати до уваги при побудові ефективної системи обліку і контролю. Вважаємо за доцільне в наступному питанні монографії провести аналіз теоретичних підходів до організації обліку товарних запасів.

1.2. Теоретичні підходи до організації обліку товарних запасів

Правові засади організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підприємствах України визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV [64]. Цей Закон забезпечує регламентацію обліку майна, зобов'язань, господарських операцій, складання і надання достовірної і необхідної користувачам інформації про майновий стан підприємства, їх доходи та витрати, а також відкриває шлях до перетворення бухгалтерського обліку в реальний інструмент управління. Відповідно до цього Закону підприємству надано право самостійно [148, с. 8]:

- обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів бухгалтерського обліку, порядку та способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад та з урахуванням особливостей своєї діяльності;
- впроваджувати систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і контролю господарських операцій;
- затверджувати правила документообороту і технологію обробки облікової інформації;
- затверджувати облікову політику підприємства.

Загальними принципами організації обліку є:

- державне регулювання;
- зіставність облікових та планових показників;
- раціональний розподіл функцій між бухгалтерією, економічними та іншими службами підприємства;
- забезпечення аналітичності даних;
- використання загальних принципів управління;
- застосування електронно-обчислювальних машин (єдність інформаційної бази, виключення паралелізму і дублювання, спеціалізація).

Керівники торговельних підприємств зобов'язані створити необхідні умови для правильної організації та ведення бухгалтерського обліку і забезпечити виконання основної функції обліку: надання користувачам достовірної, неупередженої, оперативної інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Сопко В.В. відмічає, що організація та ведення бухгалтерського обліку це система методів, способів та заходів, які забезпечують оптимальне функціонування обліку та подальший його розвиток [176, с. 164]. Така організація полягає в цілеспрямованому впорядку-

ванні й удосконаленні механізму, структури й процесів бухгалтерського обліку. Впорядкування системи бухгалтерського обліку означає організацію цієї системи та організацію функціонування її в часі та просторі. З системної точки зору до організації обліку підходить і Лучко М.Р.: бухгалтерський облік є однією з функцій управління, яка характеризується системністю [100, с. 7]. Системою бухгалтерського обліку є певний логічний комплекс, сформований на основі плану рахунків певної бази, що здатний узагальнювати процеси виробництва, збуту та постачання, а також визначити кінцеві результати діяльності.

Отже, організація бухгалтерського обліку беззаперечно потребує системного підходу. Болгарський економіст В. Янков, виходячи з того, що поняття системи є фундаментальним поняттям кібернетики, визначив бухгалтерський облік як «керовану, складну, імовірнісну, динамічну, кібернетичну систему зі своїм об'єктом (господарські факти) та суб'єктом (працівники) управління». О.М. Кашаєв та С.І. Синяк стверджують, що для обліку, як і для будь-якої іншої кібернетичної системи, характерні процеси сприйняття, перетворення та передачі інформації. Вони вважають бухгалтерський облік відкритою системою, яка здатна пристосовуватися до впливу оточуючого середовища. Такий підхід в організації обліку передбачає обов'язкову наявність цілей та завдань бухгалтерського обліку, належне інформаційне забезпечення, динамічні умови, які визначають стійкість і гнучкість системи (документи), зовнішні обмеження (постанови, інструкції, накази тощо), зовнішні та внутрішні інформаційні потоки.

Перевагами кібернетичного підходу до визначення систем бухгалтерського обліку є:

- розуміння бухгалтерського обліку та його організації як системи «об'єкт – суб'єкт» дозволяє визначити, що саме підлягає організаційному впливу, як і того хто цей вплив здійснює;
- цей підхід дозволяє розглядати і організовувати бухгалтерський облік як процес обробки даних, що регулюється економіко-математичними методами за допомогою електронно-обчислювальних машин [30, с. 190].

Застосування кібернетичного підходу до системи бухгалтерського обліку на науковому та організаційному рівні дозволяє виділити суб'єкт (керівники підприємства – директор та головний бухгалтер) і об'єкт організації бухгалтерського обліку (обліковий процес, праця виконавців, організаційне, інформаційне та технічне забезпечення обліку, тобто власне система бухгалтерського обліку). Організація є складовою системи бухгалтерського обліку.

Власне бачення щодо питань організації обліку вчені представляють по-різному.

Сопко В., Завгородній В. стверджують, що організувати і в часі, і у просторі функціонування бухгалтерського обліку можна лише у разі підходу до нього як до певного виду робіт, тобто до діяльності людей, що має два аспекти: технологічний (бухгалтерський облік є вираженням внутрішньої потреби господарювання як системи, котра під впливом подальшого поділу праці розпадається на елементи, які об'єднує в сукупність технологія облікового процесу, зміст якого визначається методикою і технікою збору, зберігання, нагромадження, пошуку, переробки даних) та структурний (бухгалтерський облік – це колективна праця, яка є системою, що підлягає впорядкуванню в часі та просторі, тобто є структурною) [175, с. 16–17]. Хабарова Л. виділяє три аспекти – методичний, організаційний, технічний [198, с. 16.], які стосуються безпосередньо розробки облікової політики. Бріттон Є., Ватерстон К. розглядають організацію бухгалтерського обліку з трьох рівнів – концепції, методів, облікової політики [14, с. 79]. Ямборко Н. відмічає, що при організації бухгалтерського обліку на підприємстві необхідно чітко розмежувати питання організації обліку, формування облікової політики і вибору облікових оцінок [224, с. 24]. Івахненко С.В. виділяє три етапи організації бухгалтерського обліку: методичний (вибір облікової політики – проводиться комплекс заходів, що забезпечують організацію первинного документування; встановлення строків та порядку інвентаризації; вибір методу оцінки активів підприємства; вибір номенклатури рахунків (плану рахунків) бухгалтерського обліку; вибір і затвердження переліку типових бухгалтерських записів; вибір амортизаційної політики; визначення переліку та розробка форм внутрішньої звітності і порядку їх заповнення), технологічний (вибір оптимальної форми обліку – вибір способу обробки облікових даних; розробка переліку і форм облікових регістрів; встановлення порядку здійснення записів у регістрах і переносу даних між регістрами), організаційний (організація роботи облікового апарату – встановлення найбільш економічної і зручної схеми обліку; визначення оптимальної структури облікового апарату; встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності бухгалтерів; набір кадрів та їх навчання; організація робочих місць бухгалтерів; раціональне розміщення облікового апарату; встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими частинами бухгалтерії та безпосередньо у виборі способів ведення обліку для даного підприємства) [70, с. 27]. Організаційний рівень системи обліку розглядали М.Г. Чумаченко, С.І. Волков, К.Н. Нарібаєв, В.С. Рожнов, які підійшли до визначення

системи бухгалтерського обліку з позицій теорії системи, теорії інформації, теорії управління [30, с. 189]. Ткаченко Н.М. розглядаючи поняття організації бухгалтерського обліку на підприємстві виділяє 14 напрямів дій: використання обчислювальної техніки, вибір раціональної форми ведення бухгалтерського обліку, розробка робочого плану рахунків, формування первинних облікових документів та реєстрів бухгалтерського обліку, організація внутрішнього обліку та контролю, створення інвентаризаційних комісій, затвердження систем оплати праці, визначення облікової політики, визначення оцінки попутної продукції, облік адміністративних та загальногосподарських витрат, облік торгової націнки, забезпечення майбутніх витрат та платежів, порядок використання нерозподілених прибутків [188, с. 133–134].

Питаннями організації бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах займалися Р. Антоні, Р. Вейцман, П. Гарне (застосування наукових організаційних принципів для організації функціонування бухгалтерських апаратів), Ф. Беста, Ж. Дюмарше (системний підхід до бухгалтерського обліку), Д. Сортер (інформаційний підхід до бухгалтерського обліку), І.Ф. Шер (загальні принципи організації бухгалтерського обліку) [30, с. 187]. Узагальнивши думки та теоретичні підходи різних авторів, вивчення практичної діяльності підприємств і організацій споживчої кооперації України, дає можливість запропонувати власне бачення питання організації бухгалтерського обліку товарних запасів та її послідовність (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Організація обліку товарних запасів

Вважаємо за доцільне виділення наукового, організаційного, технологічного та методичного етапів в організації обліку на підприємствах споживчої кооперації України.

Методи бухгалтерського обліку представляють собою практичну реалізацію фундаментальних концепцій. За своєю сутністю вони більш різноманітні та багаточисельні, чим концепції, оскільки вони націлені на багатогранність господарської діяльності та фактів господарського життя [14, с. 78]. Досить важливим, на наш погляд, з наукової точки зору є питання формування концепції та методів обліку товарних запасів, тому даний аспект бухгалтерського обліку товарних запасів розглянемо в наступному пункті.

У залежності від обсягів облікових робіт керівник організації може організувати бухгалтерський облік за наступними схемами:

- заснувати бухгалтерію як структурний підрозділ, який очолює головний бухгалтер;
- ввести в штат посаду бухгалтера;
- передати на договірних засадах ведення бухгалтерського обліку централізованій бухгалтерії відповідної організації;
- вести бухгалтерський облік особисто [198, с. 10].

Отже, облік на торговельному підприємстві може бути організований за централізованою, децентралізованою або змішаною формами. При централізованій формі всі роботи по поточному узагальненню, систематизації інформації, складанню бухгалтерських звітів зосереджені в центральній бухгалтерії. При децентралізованій формі крім центральних бухгалтерій в окремих підрозділах створюються свої бухгалтерії, які ведуть закінчений цикл облікових робіт до складання балансу.

Щодо формування облікової політики, то слід відмітити, що торговельні підприємства самостійно визначають і затверджують норми облікової політики та доводять їх до своїх структурних підрозділів, якщо такі існують.

Термін «облікова політика» увійшов до лексики бухгалтерів у кінці 80-х років у перекладі з англійської «*accounting policies*», який використовують у стандартах, що видаються Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [69, с. 154]. У Законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання фінансової звітності [64]. Згідно з визначенням Ради по розробці принципів бухгалтерського обліку США, облікова політика фірми включає методи використання адміністрацією тих принципів, які при зазначених обставинах забезпечують справжнє уявлення про фінансовий стан, його зміни і результати діяльності господарської одиниці.

Аналоги процесу формування облікової політики на підприємствах України існували і до введення положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які лише сформували нове її розуміння. Актуальна проблема практичного втілення облікової політики, яка стоїть перед багатьма підприємствами системи споживчої кооперації, робить актуальним звернення і до її теоретичних аспектів. Пушкар М.С. відмічає, що облікова політика складається з двох рівнів [155, с. 120]: політика державних органів щодо розвитку системи обліку (Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів); політика окремого підприємства по забезпеченню надійної фінансової звітності.

Проаналізувавши ряд літературних джерел слід відмітити, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [14, с. 78; 23, с. 23; 64; 140; 118, с. 80]. Бутинець Ф.Ф. під обліковою політикою розуміє сукупність способів ведення бухгалтерського обліку прийнятих підприємством – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та узагальнення фактів господарського життя [24, с. 18]. Слід погодитися з думкою, що облікова політика представляє собою компонент, який одночасно належить до внутрішньої та зовнішньої управлінської інформації, а також до складання фінансової звітності [163, с. 7]. С.В. Івахненко аналізуючи термін «облікова політика» виділяє три точки зору: 1) термін облікова політика тлумачать як сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, які були вибрані підприємством як відповідні умови господарювання (О.С. Бакаєв, Л.З. Шнейдман [5, с. 47], Р.А. Алборов); 2) визначення облікової політики виходить з того, що вона є певними принципами і правилами ведення обліку в певній установі (С.О. Ніколаєва [180, с. 3], І.О. Білобжецький); 3) облікова політика – методи і форми ведення бухгалтерського обліку підприємства (П.С. Безруких, М.П. Кондратов, В.Ф. Палій [4, с. 112], Б. Сац [183], Ф.Ф. Бутинець [15]). У зовнішній управлінській інформації питання формування облікової політики висвітлені в МСБО 1 «Розкриття облікової політики» та МСБО 8 «Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці» [110]. Відповідно до МСБО облікова політика – це конкретні принципи, основи, правила і практика прийнята підприємством для підготовки і представлення фінансової звітності. Порівнюючи дане поняття з прийнятим у П(С)БО слід зробити висновок, про їх ідентичність.

Світовий досвід показує, що існують різні ставлення до формування і реалізації облікової політики в національних системах бухгалтерського обліку. Досліджуючи порядок регулювання облікової політики в різних країнах світу, Е.С. Хендриксен і М.Ф. Ван Бреда прийшли до висновку, що значна кількість альтернативних систем

бухгалтерського обліку, яка існує як всередині однієї країни, так і в різних країнах, є свідченням відсутності єдиного оптимального рішення задачі формування облікової політики. У світовій практиці існують такі системи регулювання бухгалтерського обліку: державою, державними органами, приватними організаціями, безпосередньо фірмами. Перша і остання системи можуть розглядатися як регулювання «зверху» і «знизу», а дві проміжні є компромісом між ними. Підводячи підсумок досліджень Е.С. Хендриксен і М.Ф. Ван Бреда відмічають, що вплив держави на формування облікової політики ігнорувати не можна [200]. Досвід формування облікової політики на підприємствах України та інших держав СНД підтверджує обґрунтованість такого підходу.

На вибір облікової політики підприємства впливають наступні основні фактори [69, с. 158]:

- форма власності та організаційно-правова форма (товариство з обмеженою відповідальністю, відкрите (закрите) акціонерне товариство, кооперативи тощо);
- галузь або вид діяльності (промисловість, оптова (роздрібна) торгівля, будівництво тощо);
- система оподаткування;
- ступінь свободи дій в умовах переходу до ринку (можливість самостійного прийняття рішень з питань ціноутворення, вибору партнерів);
- стратегія фінансово-господарського розвитку (цілі і задачі економічного розвитку підприємства на довгострокову перспективу, очікувані напрямки інвестицій, тактичні підходи до вирішення перспективних задач);
- технічне забезпечення (комп'ютерна техніка, програмні продукти, засоби оргтехніки підприємства);
- наявність ефективної системи інформаційного забезпечення підприємства;
- рівень кваліфікації управлінських та бухгалтерських кадрів;
- система матеріального заохочення і відповідальності за коло обов'язків, що виконуються працівниками.

При формуванні облікової політики передбачається майнова відокремленість і безперервність діяльності підприємства, послідовність застосування облікової політики, а також тимчасова визначеність фактів господарської діяльності. Вважаємо, що основні принципи облікової політики не повинні суперечити принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначених статтею 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [64].

Розробляючи методи і принципи облікової політики, торговельні підприємства повинні врахувати її вплив на суми визнаних витрат і доходів, фінансові результати і на суму оподаткованого прибутку.

Структура нормативних документів, розроблена Міністерством фінансів України, передбачає створення законодавчо встановленої бази, яка визначає принципи бухгалтерського обліку, які є основою для організації обліку на рівні конкретного підприємства, як це і передбачено міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Зазвичай, облікова політика, сформована підприємством, уточнює моменти визнання витрат і сприяє поданню достовірної фінансової інформації. Апарат управління вибирає ті методи бухгалтерського обліку, які вважає найбільш прийнятними до своєї організації чи підприємства, тим самим створюючи її облікову політику.

Вважаємо, що керівники торговельних підприємств при формуванні облікової політики повинні враховувати два аспекти: методичний та організаційно-технічний (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Формування облікової політики щодо товарних запасів

Методичний аспект облікової політики визначає конкретні способи відображення в обліку інформації про факти господарської діяльності, виходячи з допустимих альтернативних прийомів і способів відобра-

ження товарних запасів. Основні положення методичних аспектів облікової політики можуть описуватися за допомогою двох способів:

- описання всіх основних положень облікової політики незалежно від того є вони загальновизнаними чи ні. Такий опис доцільний в розрахунку на користувача, який не знайомий з вітчизняними правилами ведення бухгалтерського обліку (наприклад, підприємства з іноземними інвестиціями);

- опис відхилень від загальних правил. Основні положення облікової політики визначають лише відступи від загальноприйнятих правил. Таким чином, в обліковій політиці відображаються основні положення ведення обліку з врахуванням галузевих специфік ведення господарства. При відсутності галузевих інструкцій, правильний вибір облікової політики, дотримання всіх правил її оформлення має першочергове значення [198, с. 17].

Організаційно-технічний аспект облікової політики визначає форми обліку товарних запасів, форми первинних документів, побудову системи внутрішнього контролю та управлінського обліку.

Під формою бухгалтерського обліку розуміють певну систему облікових реєстрів, порядку та способу реєстрації та узагальнення інформації в них. До визначення форми бухгалтерського обліку є декілька підходів [70]: методичний, що включає тільки методику бухгалтерського обліку (облікові реєстри та їх взаємозв'язок); методичний і технологічний (включає перелік облікових реєстрів і технологію їх обробки та перенесення даних); методичний, технічний та технологічний (включає також техніку складання облікових реєстрів за допомогою комп'ютерів); техніко-технологічний, методичний і організаційний (попередній підхід плюс організація роботи облікового апарату).

З урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних торговельні підприємства можуть застосовувати ручну, механізовану та автоматизовану форму бухгалтерського обліку. При цьому в разі потреби можуть вводитися додаткові субрахунки та аналітичні рахунки у додаткову систему реєстрів аналітичного обліку.

На рахунках бухгалтерського обліку накопичується інформація з метою її узагальнення та представлення в звітності підприємства. Підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішнього (управлінського) обліку, звітності і контролю господарської діяльності [23, с. 24]. Форма бухгалтерського обліку ґрунтується на балансовому узагальненні, повинна забезпечити своєчасність, повноту та реальність відображення господарських засобів і їх руху та залежності від технічних засобів [47, с. 23]. В умовах ручної обробки облікової інформації реєстр є матеріальним носієм облікових записів. Форма

регістрів, система записів у них, зв'язок між окремими регістрами виражають зміст форми обліку. При машинній обробці облікові записи відображаються на машинних носіях і представляють собою зв'язок операцій заданих у машинній системі.

Торговельні підприємства самостійно затверджують правила документообігу та визначають права працівників на підписання документів. Документооборот – це рух документів на підприємстві з моменту їх отримання (створення) до завершення виконання (передачі в архів) [23, с. 26].

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій у торговельних підприємствах є первинні документи, оскільки саме в них зафіксовані факти здійснення господарських операцій [23, с. 27]. Ознаки та показники господарської операції, зафіксовані в документі, є його реквізитами. Обов'язкові реквізити визначені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» статтею 9 пунктом 2. Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть вноситися додаткові реквізити.

Отже, розглянуті методичні та організаційно-технічні аспекти, на нашу думку, дадуть можливість ефективного формування облікової політики підприємства. Разом з тим не слід ототожнювати поняття облікової політики з поняттям облікової оцінки. Для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємства використовують методи обліку, які ґрунтуються на певних оцінках. Внаслідок невизначеності підприємницької діяльності не всі статті фінансової звітності можуть бути точно виміряні, а тільки попередньо оцінені. Поняття «облікова оцінка» трактується у П(С)БО 6 як попередня оцінка, яка використовується з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [144, с. 22].

Наприклад, облікова політика – вибір методу оцінки товарних запасів, а облікова оцінка – встановлення відсотку розподілу транспортно-заготівельних витрат, середнього відсотку реалізованих торгових націнок.

Розуміння відмінностей в облікових оцінках і методах облікової політики є важливим при відображенні змін, які відбуваються в обліку. Може виникнути потреба в перегляді попередньої оцінки, виходячи зі зміни обставин, на яких ґрунтувалася оцінка, або через появу нової інформації, накопичення досвіду.

По суті п.11 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» передбачає відображення зміни облікової політики ретроспективно, тобто передбачає коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Тільки в тому випадку, коли суму коригування нерозподіленого прибутку достовірно визначити немож-

ливо, облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики (перспективно).

Одним з основних суттєвих моментів облікової політики, які впливають на фінансові результати є облікова політика оцінки запасів.

З 1 січня 2000 року облік запасів підприємств ведеться згідно з П(С)БО 9 «Запаси». Облікова політика щодо обліку запасів, яка ґрунтується на методологічних засадах П(С)БО 9 «Запаси» і П(С)БО 16 «Витрати», повинна передбачати розкриття такої інформації:

- методи обліку вибуття запасів;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (для виробничих підприємств);
- порядок розподілу загальновиробничих витрат (для виробничих підприємств), що формують первісну вартість придбаних запасів;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат (для виробничих підприємств).

Обґрунтування організаційно-методологічних питань в наказі про облікову політику щодо товарних запасів сприятиме достовірному визначенню фінансового результату, оподаткованого прибутку і потребує правильного оформлення, повного розкриття у фінансовій звітності.

Отже, ступінь свободи підприємства у формування облікової політики обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку. Вона розробляється на декілька років і може змінюватися лише в тих випадках, які передбачені п.9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», якщо: змінюються статутні вимоги; змінюються вимоги органу, що затверджує положення (станданти) бухгалтерського обліку; зміни забезпечать більш достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства [144].

Облікова політика повинна бути закріплена розпорядчим документом (наказом, розпорядженням, положенням) керівника підприємства [198, с. 15; 224, с. 25]. Крім наказу «Про облікову політику підприємства» облікова політика закріплюється системою внутрішніх регламентів документів за різними ділянками облікових робіт. Івахненко С.В. пропонує на початку року затвердити документ з назвою «Методичні принципи бухгалтерського обліку», де визначити способи ведення бухгалтерського обліку, які суттєво впливають на оцінку статей звітів і прийняття рішень користувачами фінансових звітів. До них слід віднести: оцінку запасів, товарів, незавершеного виробництва і готової продукції, методи амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, визнання доходів і витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг. Решту слід включити до «Наказу про організацію облікової роботи» [69, с. 161].

Ми вважаємо, що на підприємствах торгівлі наказ «Про облікову політику підприємства», повинен включати наступні розділи:

Розділ 1. «Загальні положення»;

Розділ 2. «Положення про організацію фінансового обліку»;

Розділ 3. «Положення про організацію управлінського обліку»;

Розділ 4. «Прикінцеві положення».

Отже зауважимо, що питання організації бухгалтерського обліку товарних запасів недостатньо висвітлені в економічній літературі і є досить актуальним. Пропозиції щодо покращення організації обліку товарних запасів на підприємствах торгівлі зводяться до наступних.

1. Оскільки в широкому розумінні система бухгалтерського обліку служить двом головним цілям: по-перше, *формуванню інформації* щодо активів, капіталу, зобов'язань підприємства, визначення результатів господарської діяльності і складання періодичної звітності; по-друге, *забезпеченню керівників та менеджерів підприємства інформацією* необхідною для прийняття управлінських рішень, то перша з них досягається засобами фінансового обліку, друга – засобами управлінського обліку. Очевидно, що при організації обліку товарних запасів необхідно виділити два напрямки: організація фінансового обліку з окремим виділенням податкового обліку та організація управлінського обліку. Пропонуємо визначати способи ведення управлінського обліку, ґрунтуючись на обліковій політиці, прийнятій для потреб фінансового обліку (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Положення з формування елементів облікової політики для фінансового та управлінського обліку

Положення передбачені в обліковій політиці	Для цілей ведення фінансового обліку	Для цілей ведення управлінського обліку
Способи оцінки фактів господарського діяльності	Встановлюються у відповідності до чинного законодавства	Можуть використовуватися інші способи оцінки (в тому числі як кількісні, так і якісні)
Способи погашення вартості активів	Встановлюються у відповідності до чинного законодавства	Можуть використовуватися інші способи
Робочий план рахунків	Розробляється у відповідності до нормативних документів	Можуть вводитися додаткові субрахунки другого, третього порядку, застосовуватися розширені коди аналітичних рахунків

Положення передбачені в обліковій політиці	Для цілей ведення фінансового обліку	Для цілей ведення управлінського обліку
Форми первинних документів, що відрізняються від типових	Розробляються самостійно	Бажано використовувати єдині форми для потреб фінансового та управлінського обліку
Форми внутрішньої звітності	Розробляються самостійно, але з орієнтацією на потреби фінансового обліку	Передбачають використання значної кількості додаткових форм звітності, які охоплюють діяльність структурних підрозділів підприємства або сегментів
Порядок організації документообороту	Бажана наявність єдиного порядку	
Порядок проведення інвентаризації	Бажана наявність єдиного порядку	
Порядок здійснення контролю за господарськими операціями	Контроль зі зворотнім зв'язком для оцінки діяльності ГВП	Передбачає контроль за рівнем задоволення потреб сільського населення

Отже, порівнюючи положення щодо формування облікової політики управлінського та фінансового обліку, стає зрозумілим, що у відповідності до міжнародної та національної практики фінансовий облік ґрунтується на загальноприйнятих стандартах і принципах обліку, яких необхідно дотримуватися, а управлінський облік не має норм та обмежень. Єдиним, на наш погляд, критерієм управлінського обліку є надійність та достовірність інформації для прийняття ефективних, виважених управлінських рішень.

2. Вважаємо, що на сучасному етапі розвитку торговельним підприємствам необхідно самостійно або за допомогою професійних організацій розробляти для індивідуального застосування систему організації бухгалтерського обліку, яка ґрунтується на нормативних документах, враховує форму власності та сферу діяльності відповідно даної організації, визначає порядок ведення бухгалтерського обліку для конкретного підприємства. Така система повинна включати в себе організацію та методику ведення бухгалтерського обліку та звітності, починаючи з порядку документування господарських операцій та закінчуючи порядком використання чистого прибутку, подання даних для звітності вищестоящій організації. Підприємству також досить важливо визначити, яка інформація в системі бухгалтерського обліку є

відкритою для зовнішніх користувачів та публікації, а яка складає комерційну таємницю, оскільки, бухгалтерський облік – частина системи управління підприємством, зайнята в межах якої професіонали накопичують та узагальнюють у вартісному вираженні інформацію про здійснення господарських операцій, передають її користувачам для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

3. При побудові системи управлінського обліку товарних запасів доцільно враховувати необхідність дотримання таких його *принципів*:

- *системність* – означає, що дослідження витрат і доходів, які пов’язані з рухом товарних запасів, проводяться у взаємозв’язку між собою та з іншими як показниками діяльності, так і самою діяльністю, управлінням нею;

- *комплексність та релевантність* – використання всіх корисних, релевантних, суттєвих видів економічної інформації незалежно від джерел її створення та характеристик;

- *принцип «різна собівартість для різних цілей»* – передбачає створення системної інформації про витрати, що виникають при закупці, зберігання та реалізації товарів в залежності від цілей управління витратами;

- *методологічний плюралізм*, який означає можливість використання інструментарію будь-яких наук задля досягнення цілей дослідження;

- *єдність методологічних підходів при дослідженні об’єктів на різних рівнях управління торговельною діяльністю*;

- *проведення розрахунків через призму ефективності і результативності, зіставлення витрат і вигід (доходів)*;

- *стратегічна орієнтація* – означає, що при підготовці інформації для прийняття рішень та контролю в першу чергу до уваги беруться стратегічні бізнес-плани;

- *принцип ефективності облікової системи*, яка повинна забезпечити вигоду більшу, ніж витрати на її створення та запровадження;

- *конфіденційності*, що означає обмеження доступу до відповідної інформації;

- *відповідальності* за створену інформацію;

- *орієнтації на безперервне вдосконалення* – означає підготовку і використання аналітичної інформації, необхідної для постійної оцінки якості торговельної діяльності.

Детально досліджуючи багатогранні теоретичні аспекти та методики організації обліку товарних запасів ми дійшли до висновку, що для побудови ефективної системи обліку товарних запасів суттєве місце займають питання методів їх обліку.

1.3. Методи обліку товарних запасів та їх адаптація до умов діяльності торговельних підприємств

Діяльність людей у будь-якій її формі визначається цілою низкою факторів. Кінцевий її результат залежить не тільки від того, хто здійснює діяльність (суб'єкт) або на що вона спрямована (об'єкт), але і від того, як здійснюється певний процес, які способи, прийоми, засоби при цьому застосовуються. Отже, для системи обліку поняття «методу» є досить важливим і потребує особливої уваги в наукових дослідженнях.

Поняття методу походить від грецького «*metodos*», що означає шлях до чого-небудь, діяльність суб'єкта в будь-якій її формі [90, с. 167]. Наприклад, для Ф. Бекона метод має глибоке практичне та соціальне значення, оскільки орієнтує теоретичну та практичну діяльність людини, максимально піднімає її ефективність [25, с. 20]. В.В. Сопко визначає метод як спосіб організації практичного та теоретичного освоєння дійсності, зумовлений закономірностями відповідного об'єкта. Правильно обраний метод дає можливість визначити в товарних запасах суттєве, внутрішнє та зовнішнє, більш чи менш динамічне.

Кохановський В.П. визначає, що основною функцією методу є внутрішня організація та регулювання процесу пізнання або практичного перетворення того чи іншого об'єкта. Тому метод (в тій або іншій формі) зводиться до сукупності визначених правил, прийомів, способів, норм пізнання і дій. Він є системою принципів, вимог, які повинні орієнтувати у вирішенні конкретного завдання, досягненні визначеного результату в тій або іншій сфері діяльності [90, с. 168]. Коректно підібраний метод дослідження дозволяє уникнути помилок у висновках.

З розвитком науки та практики відбувається розвиток та диференціація методу, що призводить до виникнення вчення про метод – методологію.

Методологія – це визначення структури, організації, методів і засобів діяльності [139, с. 35], загалом, це вчення про методи пізнання і перетворення дійсності, або, як ще його визначають у літературі, – сукупність прийомів дослідження, які застосовуються в певній науці за допомогою яких людина пізнає об'єкт дослідження або предмет науки [15, с. 100]. Методологія як загальна теорія методу сформувалася у зв'язку з необхідністю узагальнення і розробки тих методів, засобів та прийомів, які були відкриті в філософії, науці та інших формах діяльності людини. Історично першочергово проблеми методології розроблялися в межах філософії: діалектичний метод Сократа

та Платона, індуктивний метод Ф. Бекона, раціоналістичний метод Р. Декарта, антитетичний метод Фихте, діалектичний метод Г. Гегеля і К. Маркса, феноменологічний метод Е. Гуссерля і ін. [90, с. 170].

Методологічний зріз є необхідним компонентом кожної науки, тому облік не є виключенням. Кравець А.С. відмічає, що характерною ознакою сучасної науки є не тільки наднаукова рефлексія, тобто осмислення закономірностей розвитку та побудова знання в найбільш загальній – логічно-філософській формі, але й інтенсивний розвиток внутрішньонаукової рефлексії. Суть її полягає в тому, що в рамках конкретних наукових напрямів відбувається осмислення та вивчення методів і форм наукового пізнання. У самій науці все більш чітко виділяють два взаємопов'язані напрями:

- дослідження властивостей об'єктів (традиційний напрям);
- дослідження способів та форм наукового пізнання [91, с. 21].

Багатогранність видів людської діяльності обумовлює багатогранний спектр методів, які можуть бути класифіковані за самими різними ознаками (критеріями).

У сучасній науці достатньо успішно реалізується багаторівнева концепція методологічного знання [90, с. 183]. Адже, методологія – це складна, динамічна, цілісна, субординаційна система способів, прийомів, принципів різних рівнів, сфери діяльності, евристичних можливостей, змісту, структури та ін. У цьому плані всі методи наукового пізнання можуть бути поділені на наступні основні групи (за ознакою загальності та широти застосування).

Філософські методи (діалектичний, метафізичний, аналітичний, інтуїтивний, феноменологічний та ін.) – це система принципів, операцій, прийомів, які носять всезагальний, універсальний характер, тобто знаходяться на самих найвищих рівнях абстрагування. Тому філософські методи не описуються в поняттях логіки та експерименту, не піддаються формалізації та математизації. Вони задають самі загальні регулятиви дослідження, не замінюють спеціальні методи і не визначають кінцевий результат пізнання прямо та безпосередньо [91, с. 13]. Загальним методом пізнання є діалектика, яка розкриваючи загальні закономірності природи, суспільства і мислення, – єдино правильна філософська основа наукового пізнання.

Наступна група методів – *загальнонаукові* методи дослідження, які отримали широкий розвиток та застосування в науці в ХХ ст. Характерними ознаками загальнонаукових понять є: поєднання в них змісту окремих властивостей, ознак, понять низки часткових наук та філософських категорій; можливість (на відміну від останніх) їх формалізації, уточнення засобами математичної теорії, символічної логіки, на основі загальнонаукових понять («інформація», «модель», «струк-

тура», «функція», «система», «елемент», «оптимальність», «вірогідність») і концепцій формуються відповідні методи пізнання. До числа загальнонаукових принципів і підходів відносяться системний, структурно-функціональний, кібернетичний методи, моделювання, формалізація та інші [90, с. 185].

Конкретно науковими методами є сукупність способів, прийомів, принципів пізнання, дослідницьких прийомів та процедур, що застосовуються в тій або іншій науці.

Дисциплінарні методи – система прийомів, що застосовується в тій або іншій науковій дисципліні, що входить в певну науку або виникає на стику наук. При цьому кожна фундаментальна наука представляє собою комплекс дисциплін, які мають свій специфічний предмет і свої специфічні методи дослідження. Методи міждисциплінарного дослідження виникають як результат поєднання елементів різних рівнів методології, націлених головним чином на поєднання наукових дисциплін. Широко ці методи застосовуються при реалізації комплексних наукових програм.

Більш детально зупинимось на наукових методах пізнання. У науковому методі поєднуються в історично визначеній формі об'єктивні та суб'єктивні моменти людської діяльності. Об'єктивний бік методу становлять пізнані закономірності реального світу, відтворені в найбільш повному і систематизованому вигляді в наукових теоріях. З суб'єктивного боку метод постає як сукупність правил, прийомів пізнання і перетворення дійсності [177, с. 2]. Існує декілька думок стосовно класифікації методів наукового пізнання.

Прийнято було класифікувати методи відносно рівня узагальнення, а саме: всезагальні, загальні, часткові [35, с. 302]. Всезагальними було прийнято вважати діалектико-матеріалістичний метод, об'єктивну основу якого складають найбільш загальні закони розвитку матеріального світу. Часткові методи по-філософському розкривають глибину сутності тієї самої предметної сфери у всезагальній формі законів і категорій розвитку. Визначаючи роль і місце конкретних наукових методів у процесі побудови та розвитку теорій, діалектика усуває їхню односторонність. Не відкидаючи такої важливої ознаки методу, як рівень узагальнення, сучасні філософи дійшли висновку, що вищевказана класифікація має ряд недоліків, основним з них є малоприйнятність для реального наукового пошуку.

Більшість науковців схилиються до думки, що більш вдалою є класифікація, яка базується на теоріях середнього рівня, автором якої є американський мислитель Р. Мертон. Цей філософ та соціолог прийшов до висновку, що існує не два – емпіричний та теоретичний, а три рівні наукового пізнання: емпіричний; емпірично-теоретичний;

теоретичний. На кожному рівні застосовуються свої методи наукового дослідження, узагальнивши різні класифікації, дотримуючись трьох рівнів наукового пізнання, пропонуємо згрупувати методи наступним чином (рис. 1.9).



Рис. 1.9. Класифікація методів наукового дослідження

Аналіз методів наукового пізнання, їхнього змісту, специфіки, значення для пізнання дає змогу визначити науковий метод як внутрішню закономірність руху людського мислення, що використовується як знаряддя пояснення та перетворення певних об'єктів. Усі визначені методи повинні застосовуватися в дослідженнях не окремо, а в тісному поєднанні та динамічному взаємозв'язку.

У кожній науці застосовують сукупність самих найрізноманітніших методів, які розташовані на всіх рівнях методологічного пізнання. Це свідчить про те, що методологія не може бути зведена до одного, навіть дуже важливого методу, тому:

– кожний метод повинен застосовуватися не ізольовано, а у взаємозв'язку з іншими. Це означає, що кінцевий результат наукового дослідження визначається тим, наскільки вміло та ефективно пов'язані методи різних рівнів;

– жоден з методів не є чимось універсальним, кожен з них буде неефективним, якщо ним користуватися як готовим шаблоном для перегруповання або перекручування фактів. Головне призначення методу – забезпечити успішне вирішення певних пізнавальних та практичних проблем, оптимальне функціонування і розвиток тих або інших об'єктів;

– у своєму застосуванні метод повинен модифікуватися в залежності від конкретних умов, мети дослідження, характеру завдань, що вирішуються, особливостей об'єкта. Тобто при конкретному науковому дослідженні, в залежності від специфічних умов, будь-який метод повинен прийняти своєрідну форму функціонування;

– у процесі наукової та іншої діяльності використовуються не тільки різні наукові методи та їх взаємозв'язки, але й загальні методи, особливо діалектичний;

– взаємозв'язок рівнів методологічного пізнання носить складний, опосередкований характер;

– метод буде неефективним, якщо перевищувати його повноваження, універсалізується та розповсюджується за межі свого застосування;

– будь-який метод ефективно працює лише в його цілісності, тобто коли його сторони беруться в гармонічному поєднанні і в цілісності направлені на досягнення поставленої мети.

Бухгалтерський облік як самостійна галузь знань з'явився і розвивався протягом тисячоліть (близько 8–9 тис. років). Розвиток ринкових відносин змусив бухгалтерський облік сформуватися науково та юридично як засіб управління діяльністю підприємств [176, с. 5] та визначити свій предмет, об'єкти та метод.

Предмет та об'єкти визначають метод бухгалтерського обліку.

Отже, специфічність методу характеризується особливостями його предмета. Оскільки різноманітним є визначення предмету та об'єктів бухгалтерського обліку, тому немає єдиного підходу до його методу. Чітко прив'язати певні конкретні способи дослідження до певної науки чи дисципліни досить складно, тому що кожна з них має відносно своєрідний методологічний інструмент.

Метод бухгалтерського обліку Сопко В.В. визначає як систему прийомів (способів), що забезпечують суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення його предмета (сукупності об'єктів) як у часі, так і у просторі [176, с. 51]. Кузьмінський А.М. Його тлумачать як – сукупність способів, що забезпечують отримання, обробку та видачу облікової інформації з метою використання її у процесі управління. Способи методу бухгалтерського обліку: оцінка, калькуляція, документація, інвентаризація, бухгалтерські рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс, звітність [95, с. 52–53]. Аналогічне ба-

чення методу бухгалтерського обліку у Осейко Н. [126, с. 23]. Бутинець Ф.Ф. під методом науки розуміє прийоми, за допомогою яких дана наука вивчає свій предмет. Методом обліку в практичному розумінні є використання різних прийомів обробки отриманих даних, які зафіксовані документально. Методом бухгалтерського обліку в широкому розумінні цього слова, виступає моделювання реальної дійсності господарської діяльності. В обліку за допомогою моделювання досліджується, обмірковуються, аналізуються та пізнаються факти господарського життя. Під методом обліку розуміють сукупність способів дослідження, які дозволяють всебічно вивчити зміст науки про бухгалтерський облік. Пушкар М.С. вважає, що у визначенні методів бухгалтерського обліку намітилося два підходи – адитивний та процедурний. Адитивний – загальноприйнятий, ґрунтується на тому, що більшість економістів приймають визначення бухгалтерського обліку, які були дані авторами підручників з теорії бухгалтерського обліку ще у 20-ті роки. Вважалось, що методом бухгалтерського обліку є система способів (приймів), за допомогою яких відображались господарські операції. Дискусії велися тільки з приводу того, скільки способів входить в систему. Майже всі економісти поділяли точку зору, що таких способів вісім. Процедурний підхід ґрунтується на використанні таких наукових прийомів як спостереження, вимірювання, класифікація та узагальнення шляхом аналізу і синтезу, індукції і дедукції [154, с. 27–28]. Нарібаєв К.Н. виділяє наступні елементи методу бухгалтерського обліку: спостереження, вимірювання, класифікація, систематизація, узагальнення, аналіз і синтез, індукція та дедукція. Палій В.Ф., Соколов В.Я – спостереження, реєстрація, вимірювання, класифікація, узагальнення та передача інформації. Рудановський О.П. методами бухгалтерського обліку вважає реєстрацію, систематизацію, координацію, а оцінку вважає метою обліку. Він є противником погляду, згідно з яким інвентаризація є методом бухгалтерського обліку. Він розрізняє інвентаризацію натуральну та рахункову. Вважає, що інвентаризаційний опис – лише первинний документ. Бухгалтер не повинен проводити переоблік, тому інвентаризація – не метод бухгалтерського обліку. Вєрига Ю.А., Деньга С.М. сформулювали таке визначення «метод бухгалтерського обліку – це шлях моделювання за допомогою подвійного запису господарської діяльності в її економічному та юридичному аспектах у статичності та в динаміці за допомогою системи рахунків (плану рахунків) та стандартів (методів обліку окремих об'єктів)» [30, с. 197].

Таким чином, у вітчизняній теорії обліку вважається, що бухгалтерський облік має свій метод, який включає декілька елементів (в

основному вісім): документацію та інвентаризацію, оцінку та калькуляцію, систему рахунків та подвійний запис, баланс та звітність.

Проте не всі вчені в галузі обліку розділяють таку думку. Пропонуємо наступну класифікацію методів бухгалтерського обліку адаптованих до обліку товарних запасів (рис. 1.10).

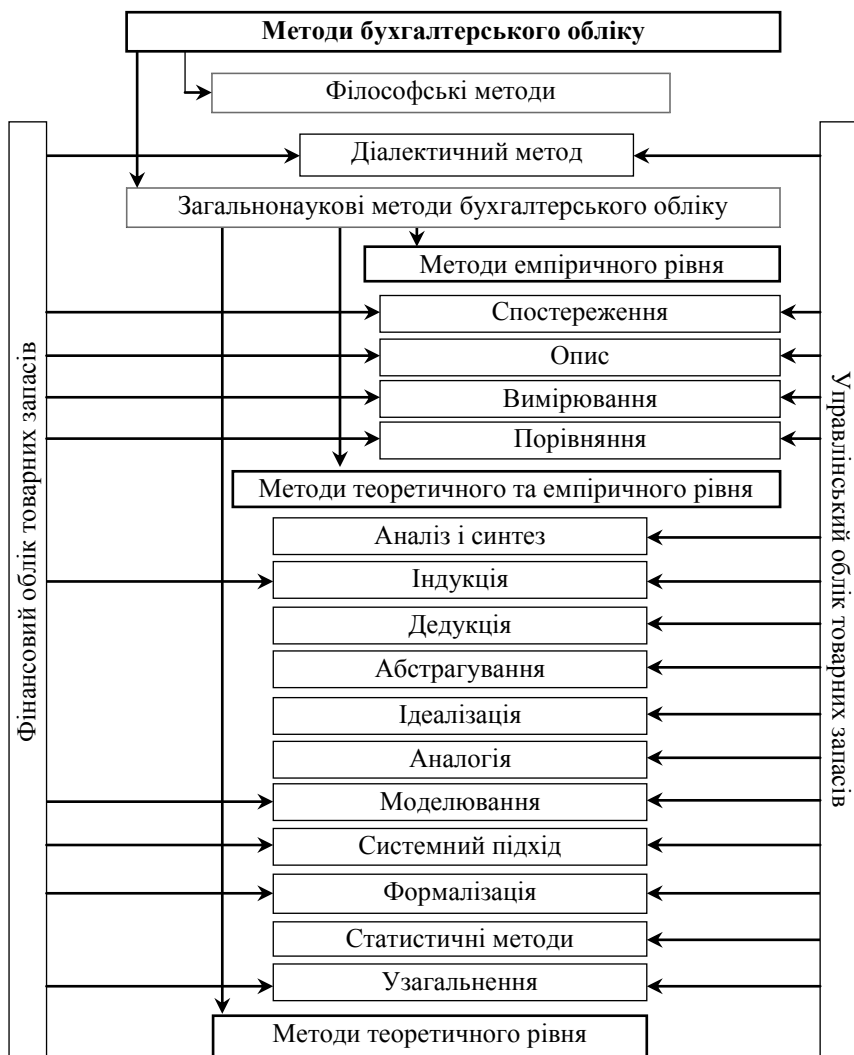


Рис. 1.10. Класифікація методів бухгалтерського обліку товарних запасів

Метод пізнання повинен спрямовувати наукову думку відповідно до природи самого предмета. Сопко В.В. зазначає, що методологія будь-якої науки поділяється на дві складові: загальну та конкретну. Якщо загальна складова – це діалектика, теорія пізнання, то конкретна – це закони даної науки, особливості пізнання її предмета та об'єктів, тобто передумови, принципи, тощо, які пов'язані між собою згідно з певним порядком, що дає змогу вивчати та досліджувати предмет та об'єкти [176, с. 52]. Діалектика розглядає усі явища в природі та суспільстві в їх взаємозумовленості, у постійному русі, у направленості на розв'язання протиріч, зміну застарілих явищ новими, прогресивними. Діалектичний метод пізнання дає змогу повністю визначити і зрозуміти метод будь-якої науки. Діалектика як всезагальний метод пізнання реалізується через тісний взаємозв'язок зі спеціальними методами, які в конкретному науковому пошуку виступають як особливі форми досягнення конкретно-наукових закономірностей певної предметної сфери.

У процесі наукового дослідження спеціальні методи адаптувалися до умов діяльності торговельних підприємств різних організаційно-правових форм та проблем дослідження питань методики фінансового та управлінського обліку товарних запасів. Це дало змогу посилити роботу з дотримання в сучасних вимог законодавства щодо правил торговельного обслуговування населення, ціноутворення, технологічних та санітарних режимів діяльності, користування ваговимірними приладами. Підвищити відповідальність комерційного апарату всіх рівнів за формуванням товарних запасів, спрямувавши його роботу передусім на вишукані товарів першої необхідності і масового попиту та забезпечення ритмічного їх завозу. Встановити чіткий контроль і забезпечити раціональне використання наявних коштів для закупівель товарів, припинити неконтрольовані закупки продовольчих та непродовольчих товарних запасів магазинами, споживчими товариствами та райспоживспілками. *Реалізація даних видів робіт здійснювалася з використанням перш за все методу спостереження, опису, вимірювання та порівняння.*

За допомогою спостереження, як методу наукового дослідження, дослідник може здійснити активне, системне, цілеспрямоване, планомірне сприйняття об'єкта, у процесі якого отримати знання про зовнішні сторони та властивості товарних запасів. Визначити та використані в процесі наукового дослідження основні методологічні вимоги до спостереження: активність (пошук та фіксація тієї сторони об'єкта, яка цікавить дослідника); цілеспрямованість (увага повинна фіксуватися на конкретних явищах); поступовість та передбаченість (порядок дій відповідає розробленому плану); системність (ведення

дослідження по визначеній системі для багаторазового сприйняття об'єкта). Можна *зробити висновок*, що *спостереження* є універсальною пізнавальною процедурою, передумовою пізнавальної діяльності, дає у формі сукупності емпіричних тверджень первинну інформацію про товарні запаси.

Наукове спостереження, як правило планується. У процесі планування будь-який дослідник повинен визначити: завдання, що вирішуються з допомогою спостереження – дослідити фінансово-господарську діяльність підприємств торгівлі, встановити значення товарних запасів в діяльності підприємства, їх вплив на його конкурентоспроможність; об'єкт – товарні запаси, етапи їх вивчення та порядок дослідження – наявність, стан, динаміку, склад, асортимент, вплив факторів на їх зміну та ін.; засоби якими воно здійснюється, розміщення людей для проведення спостереження – опитування, анкетування працівників підрозділів, постачальників, контролюючих органів, знайомство з діяльністю.

Зібрана в процесі спостереження інформація підлягає *опису*, тобто фіксації та визначенні властивостей і ознак товарних запасів для повного уявлення про них та їх місця в фінансово-господарській діяльності торговельного підприємства. Опис використовують на первинних етапах дослідження, коли необхідно зафіксувати дані для теоретичного узагальнення, тобто в процесі збору та накопичення інформації. Слід розрізняти два рівні опису: опис як класифікація зібраних емпіричних даних і опис теоретичних положень, спираючись на які є можливість виявити внутрішні закономірності розвитку діяльності торговельного підприємства. Отже, опис – процедура фіксації відомостей про товарні запаси, отриманих в результаті спостереження (емпіричний опис) або спосіб індивідуалізації товарних запасів, що дозволяє осмислити їх як окрему складову господарських засобів (теоретичний опис).

Емпіричний опис переводить чуттєву інформації в знакову форму, зручну для подальшого раціонального використання, узагальнює, систематизує, групує і класифікує, стандартизує дані спостереження. Теоретичний опис спирається на процедури схематизації, ідеалізації, гіпотез і законів, на цілісну теоретичну модель деякої предметної області. Таким чином, при використанні методу наукового дослідження – описі, закріплюють інформацію, накопичену в результаті спостереження, групують її для подальшого наукового вивчення товарних запасів, та сформулюють розуміння і початкове осмислення ролі обліку товарних запасів в прийнятті управлінських рішень.

Описуючи фінансово-господарську діяльність торговельного підприємства та вивчаючи товарні запаси, доцільно використовувати

метод наукового дослідження – *вимірювання*. Саме за допомогою цього методу є можливість в визначенні співвідношень між двома якісно однаковими величинами, (наприклад: визначення товарних запасів в днях до обороту, оборотність товарних запасів, рентабельність товарних запасів тощо). У науковому дослідженні розрізняють *пряме* (передбачає результат, який отримує суб'єкт безпосередньо) та *непряме вимірювання* (розкриває залежності між результатом, отриманим прямим шляхом та невідомою величиною). У кінці 40-х років ХХ ст. цей метод отримав докладне філософське обґрунтування в неопозитивізмі як один із найбільш дієвих у наукових дослідженнях. Вимірювання – це процедура присвоєння символів об'єктам, спостереження над якими проводилося, у відповідності з певними правилами. Метою вимірювання є отримання формальної моделі, дослідження якої могло б, у певному визначеному розумінні, замінити дослідження самих товарних запасів [122, с. 258]. Слід погодитися з думкою, що вимірювання – це вираження об'єкту обліку в певних одиницях вимірювання (натуральних, трудових або грошових) способом порівняння.

Маючи дані, отримані в результаті вимірювання, з метою перетворення їх в необхідну інформацію для прийняття рішень та формулювання певних висновків необхідно використовувати метод порівняння, що лежить в основі судження про подібність або відмінність об'єктів. Саме за допомогою порівняння виявляють якісні та кількісні характеристики товарних запасів. Порівняти – означає зіставити одне з іншим з метою виявлення їх співвідношення. Порівняння предметів у групі здійснюється за певними ознаками, що суттєві для певного дослідження, при цьому товарні запаси, що порівнюються за одною ознакою можуть не порівнюватися за іншою. Порівняння має зміст лише в однорідній сукупності предметів, що утворюють певну групу або клас. Порівняння є основою методу, що називають аналогією.

Аналіз і синтез є методами наукового дослідження, які використовуються на всіх етапах дослідження товарних запасів. Аналіз і синтез є процесом уявного поділу об'єкта на частини з метою докладного вивчення кожної з них і також уявного їх об'єднання в ціле. Поділ цілого на складові частини дозволяє виявити будову досліджуваного об'єкта: структуру товарних запасів, суттєве і несуттєве, тенденції розвитку елементів та властивостей і т.д. Завдяки аналізу ми проникаємо в суть об'єкту, визначаємо зв'язки між елементами, як в середині самого об'єкту, так і поза ним. Знання про елементи об'єкта, що вивчаються, ще не дають цілісного знання, не розкривають сутності даного об'єкта – товарних запасів. Таке знання досягається в процесі синтезу, уявного поєднання результатів, що були отримані

при аналізі [122, с. 24]. Таким чином, аналіз і синтез – це початковий та кінцевий етапи наукового пізнання. Використання цих даних методів в науковому дослідженні представлено схематично (рис. 1.11).

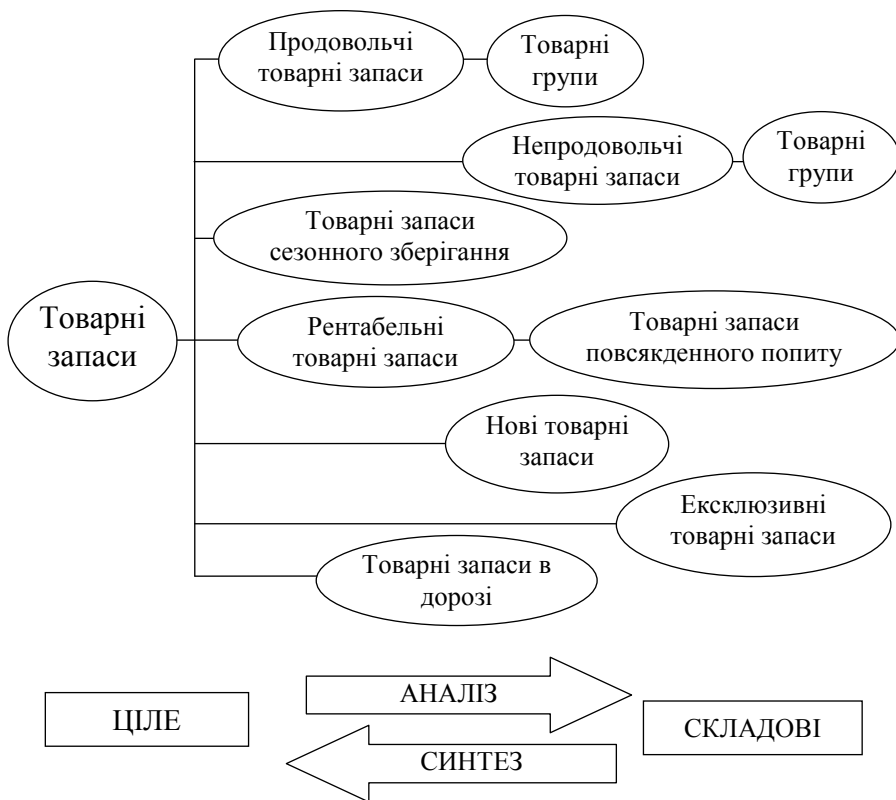


Рис. 1.11. Використання методу аналіз і синтез при вивченні товарних запасів

Наступний метод, що доцільно використовувати в науковому дослідженні є *індукція*. За Ф.Беконом індукція – це метод, який необхідний для науки, він опирається на результати органів відчуття, єдина істинна форма доведення і метод пізнання. Порядок руху думки від часткового до загального [25, с. 37]. Індукція – це форма умовиводу, при якому загальне судження отримується на основі одиничних або часткових посилок [122, с. 265], і метод наукового дослідження, пов’язаний з узагальненням спостережень. При використанні

цього методу відбувається перехід від одиничного та часткового до загального. Виділяють: *повну індукцію* – умовивід про клас предметів чи явищ на основі вивчення всіх його елементів; *індукцію неповну* – робиться висновок про те, що всім представникам сукупності, що вивчається належить певна ознака, оскільки вона належить деяким представникам даної сукупності; *популярну індукцію* – ствердження на основі визначення найбільш характерних ознак, властивостей декількох елементів про те, що такі властивості і ознаки притаманні всьому класу; *наукову індукцію*, яка також визначає найбільш характерні ознаки і властивості, але на відміну від популярної індукції ознаки та властивості розглядаються в ній не як механічне співставлення, а з урахуванням внутрішніх зв'язків і відношень між ними; *математичну індукцію* – використовується в якості специфічного математичного доведення, де органічно поєднуються індукція з дедукцією.

Зворотній порядок думки від загального до часткового по Ф. Бекону називають дедукцією [25, с. 37]. По Декарту дедукція – це така дія розуму, за допомогою якої ми із визначених передумов робимо деякі висновки, отримуємо відповідні наслідки. Дедукція необхідна тому, що висновок не завжди може представлятися ясно та зрозуміло, до нього можливо прийти лише через поступовий рух мислення через свідоме розуміння кожного кроку. За допомогою дедукції ми невідоме робимо відомим. Деракт сформував наступні три основні правила дедуктивного методу: у будь-якому процесі повинно міститися невідоме; це невідоме повинно мати деякі характерні особливості, щоб дослідження було направлене на досягнення певного результату; обов'язково повинно міститися щось відоме [157, с. 87]. Таким чином, дедукція – це визначення невідомого через раніше досліджене та відоме. Це метод, який характеризує перехід від загального до одиничного, коли на основі загального логічним шляхом з одних істинних положень за необхідністю виводиться інше істинне положення [35, с. 302]. У сучасній методології науки з поняттям дедукція пов'язане більш вузьке розуміння – процес виведення висновків, який передбачає перехід від передбачень до висновків на основі застосування правил, що гарантують достовірність останніх при достовірності перших [122, с. 198].

Абстрагування – це уявне «виокремлення» окремого предмета або явища з метою докладного його вивчення, а потім також уявне його повернення в систему, в якій він взаємодіє з іншими її елементами. Абстрагування – це уявний образ, отриманий шляхом відволікання від тих або інших несуттєвих властивостей або ознак об'єкта з метою

виділення його суттєвих сторін [122, с. 2]. Отже, абстрагування розчленовує, схематизує цілісну рухому дійсність і саме завдяки цьому є можливість для детального вивчення властивостей товарних запасів, як об'єкта дослідження.

Для глибшого розуміння та прогнозування деяких показників фінансово-господарської діяльності торговельного підприємства є можливість використання *методу ідеалізації*, як специфічного виду абстрагування. Тобто уявне конструювання понять про товарні запаси, які не існують в реальності на даний момент часу, але таких для яких є прообрази в реальному світі. Надольний І.Ф. розглядає метод ідеалізації, як спосіб логічного моделювання, завдяки якому створюється ідеалізовані об'єкти. Результати ідеалізації не є довільними. У граничному разі вони відповідають окремим реальним властивостям об'єктів або допускають інтерпретації на основі даних емпіричного рівня наукового пізнання [197, с. 326]. Ідеалізація пов'язана з мисленням експериментом, внаслідок якого з гіпотетичного мінімуму деяких ознак поведінки об'єктів відкриваються або узагальнюються закони їх функціонування. Межі ефективності ідеалізації визначаються практикою. У процесі бюджетування використовувалися методи аналогії, моделювання, формалізації та інші.

Використання методу аналогії дасть нам можливість дослідити на основі подібності предметів за певними ознаками і зробити висновок про можливу схожість цих предметів за іншими ознаками. Так, проведений нами аналіз оборотності товарних запасів дає можливість стверджувати, що оборотність товарних запасів продовольчої групи значно вищий за оборотність товарних запасів непродовольчої групи. Але слід зробити застереження, що знання, отримані методом аналогії вимагають обов'язкової додаткової перевірки. Іншими словами, аналогія – це схожість об'єктів або явищ за певними властивостями, ознаками; індуктивний висновок про належність визначених ознак, характеристик об'єкту на основі знання подібності даного об'єкту іншим.

При неможливості вивчити об'єкт в оригіналі, будують його модель, досліджують її і отримані результати переносять на оригінал. Тому *моделювання* – це опосередкований метод наукового пізнання. Воно широко використовуються там, де безпосереднє вивчення властивостей об'єкта становить певні складнощі, а іноді взагалі не можливе та недоцільне. Модель – це об'єкт-замінювач, який в певних умовах може замінити об'єкт-оригінал, відтворюючи властивості і характеристики оригінала, якими цікавитися суб'єкт [122, с. 435; 99, с. 53].

Змістом формалізації є заміна словесної форми символами, формулами і т.д. Цей метод дозволяє застосувати математичний апарат в системі фінансового та управлінського обліку товарних запасів. Успіхи логічного позитивізму в застосуванні методу формалізації є свідченням великих можливостей цього методу при вивченні шляхів передачі машинам рутинної інтелектуальної діяльності і вивільнення мислення для творчої праці. Цей метод широко використовується при автоматизації бухгалтерського обліку товарних запасів.

У сучасних дослідженнях досить широко використовують *системний підхід, як сукупність загальнонаукових методологічних принципів (вимог), в основі яких лежить розгляд товарних запасів як системи*. Адже, система – загальнонаукове поняття, що позначає об'єкт, в якому енергія зв'язків між елементами системи перевищує енергію зв'язків з елементами інших систем [122, с. 619]. Отже, система виражає сукупність елементів, що знаходяться в певному зв'язку один з одним та з оточуючим середовищем, утворюючих певну цілісність. Типи систем досить різноманітні: матеріальні і духовні, неорганічні та органічні, біологічні та соціальні, відкриті та закриті та ін. Будь-яка система представляє собою безліч різноманітних елементів, що характеризуються структурою та організацією. Специфіка системного методу полягає в тому, що він орієнтує дослідження на розкриття цілісності об'єкта, на виявлення різноманітних типів зв'язків складного об'єкта і представлення їх в єдиному розумінні.

Важливим поняттям системного методу дослідження є поняття *«самоорганізації»*. Це поняття характеризує процес створення, відновлення або удосконалення організації складної, відкритої, динамічної системи, що самостійно розвивається, зв'язки між елементами якої мають не жорсткий, а гнучкий характер. Ознаки самоорганізації притаманні найрізноманітнішим об'єктам відкритих нелінійних систем. Але не всі відкриті системи самоорганізуються [90, с. 278]. У сучасній науці системи, що самостійно організовуються, є спеціальним предметом дослідження синергетики.

Статистичні методи ґрунтуються на обліку дії безлічі випадкових факторів, яким характерна стала частота повторень. Вони ґрунтуються на теорії вірогідності та широко застосовуються при вивченні масових явищ.

Дослідження певного процесу потребує узагальнення, тобто встановлення загальних властивостей і ознак об'єкта. Виділяють два види наукового узагальнення: виділення будь-яких ознак (абстрактно-загальне), виділення суттєвих ознак (конкретно-загальне). За іншою ознакою: узагальнення окремих фактів, події і їх представлення

(індуктивне узагальнення), узагальнення від однієї думки до іншої, більш загальної (логічне узагальнення).

Аксіоматичний метод є методом теоретичного дослідження та побудови наукової теорії, за яким деякі її твердження приймаються як вихідні аксіоми, а всі інші положення виводяться з них шляхом міркування за певними логічними правилами. Аксіоматично побудована теорія може бути істинною лише в тому випадку, коли істинні і самі аксіоми, і ті правила, за допомогою яких одержані всі решта положень теорії. Аксіоматичний метод сприяє: точному визначенню наукових понять та їх вживанню; точному та чіткому міркуванню; упорядкуванню знань; виключенню з знань зайвих елементів; усуненню двозначностей та суперечностей.

Велике значення в процесі дослідження приділено застосуванню історичного та логічного методів пізнання в їх органічній єдності. Історичний метод передбачав розгляд об'єктивного процесу розвитку госпрозрахункових відособлених підрозділів споживчої кооперації України, їх історії з усіма її особливостями, тобто відтворення в мисленні історичного процесу в його хронологічній послідовності та конкретності.

Логічний метод за допомогою мислення дав нам можливість відтворити реальний історичний процес у його теоретичній формі в системі понять. Адже, логічне – це те ж саме історичне, але абстраговане від конкретних історичних процесів, яке виражає в теоретичній формі напрямок розвитку. Завдяки логічному ми вивчаємо історію начебто у «виправленому» її вигляді без відступів, зигзагів, поворотів, випадковостей [35, с. 308].

Сучасна теорія пізнання на основі єдності логічного та історичного, абстрактного та конкретного визнає початок пізнання та подальший шлях його розвитку. Таким початком виступає суттєво-конкретне, характерною рисою якого є відображення об'єкта в усій його безпосередності. Але для того, що б досягти справжньої конкретності, пізнання повинно тимчасово втратити свою конкретність взагалі, вона переходить у свою протилежність – в абстрактне. Абстрактне знання – це одностороннє знання, але необхідне. В історії філософії абстрактне розуміють як результат мислення, а конкретне – як багатоманітність чуттєво сприйнятих об'єктів. Гегель вперше довів, що сходження від абстрактного до конкретного – це метод, який виражає рух теоретичної думки від абстракції в їх найбільш загальній формі до все більш повного, різноманітного та цілісного відтворення об'єкта [35, с. 387]. Перехід від конкретного до абстрактного є, до певної міри, кроком назад, але таким кроком, який необхідний для подальшого розвитку

пізнання. Для того, щоб одержати всебічно конкретне, потрібно підготувати необхідний матеріал, що і здійснюється завдяки абстрактному, яке виділяє якусь одну сторону об'єкта. Сходження на рівні абстрактного мислення відтворює генезис досліджуваного об'єкта, розкриває особливості його формування.

Використання системно-структурного метод передбачає вивчення об'єкта як у цілісності його структури, так і його складових. Нами пропонується розпочинати вивчення об'єкта з властивостей, характерних для певної структури. При цьому спочатку необхідно враховувати їх зовнішні зв'язки з властивостями інших елементів структури. Після детального вивчення саме цієї частини структури необхідно вивчати інший її елемент, а аналіз внутрішніх зв'язків здійснювався між усіма елементами об'єкта. Такий підхід дозволяє максимально уникнути помилок у дослідницькому процесі і разом з тим дає можливість побачити об'єкт у його цілісності, що важливо як досліднику-теоретику, так і власнику значної частини його майна – товарних запасів.

Висновки до розділу 1

Дослідження економічної сутності та теоретичних аспектів обліку товарних запасів дозволило дійти до наступних висновків.

1. «Товар» як економічна категорія має певний еволюційний шлях, дослідження якого дозволило зробити висновок про те, що товар – це продукт не лише фізичної, а й інтелектуальної праці, який має матеріальну чи нематеріальну форму, наділений споживчою вартістю та вартістю, пропонується підприємством на ринок з метою його подальшого продажу, використання або споживання. Він передує іншим економічним категоріям (грошам, капіталу та ін.) не лише логічно, але й історично, оскільки товарне виробництво існувало ще до капіталістичних відносин.

2. З погляду економічної категорії, товар є важливою складовою комплексу ефективних засобів впливу на споживачів, тому вважаємо за доцільне характеризувати його через чітко окреслені ознаки (сумісність, випробовуваність, спостережливість, швидкість, простоту, відносні переваги, символізм) та споживчі характеристики (ціну, якість, товарну марку, імідж, упаковку та сервіс), які впливають на конкурентоспроможність товару на ринку.

3. Критична оцінка існуючих поглядів науковців та практиків щодо поняття «запаси» дає можливість стверджувати, що це оборотні активи, котрі використовуються в процесі фінансово-господарської діяльності як предмети праці, і відповідно повинні споживатися в

кожному господарському циклі і повністю переносити свою вартість на витрати підприємства, вартість продукції (товарів), що виготовляється (реалізується). Поняття «запаси» досліджено в нормативно-правовому аспекті. Передусім це поняття визначено в П(С)БО 9 «Запаси». Воно на думку авторів, є чітким та не суперечить визначенню, закріпленому в МСБО 2 «Запаси».

4. Авторами уточнено поняття «товарні запаси». Під ними необхідно розуміти придбані або отримувані підприємством товари, призначені для подальшого перепродажу, реалізація яких повинна принести йому прибуток. При цьому підприємство, як правило, не вносить суттєвих змін в їх фізичну форму, вже при придбанні вони є готовою продукцією. Існування товарних запасів як категорії товарного обертання зумовлено необхідністю забезпечення нормального процесу кругообігу товарів.

5. З метою раціональної організації обліку товарних запасів узагальнено існуючі підходи до класифікації товарних запасів. Обґрунтовано необхідність та доцільність групування за наступними ознаками: місцезнаходженням, джерелами виникнення, ступенем лімітування, строками обліку, одиницями виміру, призначенням, ступінем використання, функціональними типами, видами.

6. Критична оцінка поглядів вітчизняних та зарубіжних вчених на організацію та методики обліку дозволяє стверджувати, що організація обліку потребує системного підходу. Аналіз думок провідних вчених дозволив розробити власний алгоритм послідовності організації обліку товарних запасів: вибір концепції, методів, схеми обліку, форми обліку, формування облікової політики в розрізі методичного та організаційно-технічного аспектів. Тобто, нами обґрунтовано необхідність застосування системного підходу до дослідження товарних запасів з виділенням чотирьох аспектів: наукового, організаційного, технологічного та методичного.

7. Обґрунтована теза про те, що проблема розробки якісної облікової політики, яка стоїть перед багатьма підприємствами, робить актуальним акцентування уваги на її теоретичних аспектах. Проаналізувавши низку літературних джерел ми погоджуємося з думкою, що облікова політика є сукупністю принципів, методів, процедур та домовленостей, що використовуються підприємством для складання та подання звітності. Закріплення розпорядчим документом керівника підприємства кращих з наявних альтернатив сприяє раціональній організації праці бухгалтерів, достовірному визначенню фінансового результату, прибутку до оподаткування, отриманню необхідної економічної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Запропоновано до «Наказу про облікову політику» включати розділи: «Загальні положення», «Положення про організацію фінансового обліку», «Положення про організацію управлінського обліку», «Прикінцеві положення».

8. Виявлена проблема вибору методів дослідження товарних запасів. Охарактеризована та сукупність методів, якими доцільно користуватися при вивченні товарних запасів на мікрорівні. Запропонована класифікація методів для спостереження за товарними запасами у системі обліку.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

2.1. Теоретичні аспекти управління товарними запасами на підприємствах торгівлі

Перехід до ринкової економіки, поява великої різноманітності організаційно-правових форм підприємств, залучення в сферу торговельної діяльності значної частини населення, розвиток конкуренції, необхідність широкого впровадження сучасного обладнання і прогресивних технологій зумовили необхідність у нових підходах до організації технологічних процесів на підприємствах торгівлі та управління товарними запасами.

Управління товарними запасами здійснюється на різних рівнях [50, с. 274; 104, с. 63] та включає в себе комплекс заходів, спрямованих на формування та підтримання їх оптимального обсягу [49, с. 125; 102, с. 188; 103, с. 81]. Беручи до уваги, що основними функціями управління є організація, планування, мотивація і контроль. Пропонуємо процес управління товарними запасами здійснювати за підсистемами якісно різного рівня структурної організації та в послідовності, представлений на рисунку 2.1.

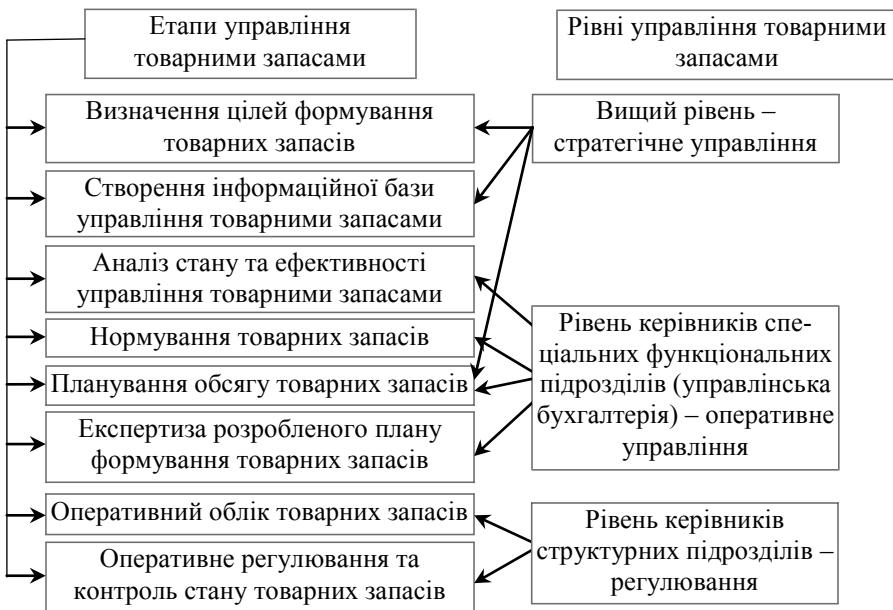


Рис. 2.1. Управління товарними запасами

Для досягнення цілей управлінського контролю цю систему доцільно розглянути за такими основними структурними напрямками:

- організаційним, що охоплює політику постачання, оприбуткування товарних запасів, їх зберігання та руху;
- обліковим, що забезпечує аналітичний обіг поставок, розрахунки з постачальниками, облік наявності та руху товарних запасів;
- контрольним, що передбачає процедури внутрішнього контролю надходження запасів, їх наявності та руху [104, с. 63].

Основними цілями та завданнями формування товарних запасів на торговельних підприємствах є *забезпечення стійкості асортименту на основі товарної номенклатури та ритмічності здійснення торговельно-технологічного процесу в магазинах та інших пунктах продажу для безперервної реалізації товарів покупцям, та найбільш повного задоволення їх попиту.*

Товарною номенклатурою є систематизований перелік усіх асортиментних груп і товарних одиниць, що пропонується для реалізації [89, с. 356]. Основними показниками номенклатури товарних запасів окремого підприємства є її ширина, глибина, насиченість та гармонійність. Показник ширини дає кількісну оцінку різноманітності товарних запасів підприємства. Він свідчить скільки окремих видів товарів належить торговельному підприємству. Насиченість номенклатури дозволяє визначити загальну кількість товарів, з яких вона складається. Кількість пропонувань кожного з окремих видів товарів визначає глибину номенклатури товарів підприємства. Ступінь подібності товарів різних асортиментних груп за призначенням, технологією виготовлення, організацією обігу оцінюється за допомогою показника гармонійності. Основні показники номенклатури дають кількісну оцінку можливостям підприємства адаптуватися до змінних та не контрольованих факторів ринку.

Більш глибоку якісну оцінку товарної пропозиції можна отримати з допомогою вивчення асортименту товарних запасів. Під останнім розуміють набір однойменних товарів, конкретизований у назвах, видах, гатунках, розмірах, артикулах. Така група товарів тісно зв'язана схожістю функціонально-корисних властивостей, особливостей виготовлення, обігу і споживання в рамках однакового діапазону цін [72, с. 20]. З іншої сторони – це сукупність всіх товарів і товарних одиниць, що пропонуються конкретним продавцем [89, с. 411].

Асортимент товарів також характеризується шириною, довжиною, глибиною та відповідністю (густотою). Ширина асортименту товарів показує кількість різних товарних ліній підприємства. Довжина – це загальна кількість окремих одиниць, що складають асортимент. Нерідко відмічають, у зарубіжній літературі, поняття «середньої довжини»

товарної лінії, для визначення якої необхідно розділити загальне число товарів на число товарних ліній. Глибина показує кількість варіантів кожного товару в товарній лінії. Відповідність (густота) асортименту відображає ступінь загальності різних товарних ліній з точки зору їх використання, виробництва, каналів розподілу або інших показників [150, с. 173].

Спираючись на дані показники підприємство може розвивати свою діяльність у 4-х напрямках: створювати нові товарні лінії (тобто проводити розширення асортименту); збільшувати довжину кожної товарної лінії, розробка нових варіантів товарів (поглиблення асортименту); збільшення ступеню відповідності товарних ліній.

Щоб прийняти рішення про збереження, збільшення або припинення реалізації будь-якого виду товарів, менеджер товарної лінії повинен володіти інформацією про обсяги реалізації та прибуток по кожній товарній одиниці і орієнтуватися в ринковому портфелі ліній. Основну роль у забезпеченні управління товарними запасами необхідною інформацією відіграє бухгалтерський облік. Необхідно також приймати рішення відносно її довжини. Лінія вважається короткою, якщо поява в ній нових товарних одиниць приводить до збільшення прибутку, та довгою, якщо аналогічний результат може бути отриманий при відмові від реалізації окремих товарів.

Довжина товарної лінії визначається у відповідності до стратегічних цілей торговельного підприємства. Підприємство, яке має на меті розширити належні їй частки ринку або збільшити обсяг реалізації, будуть прагнути подовжити поточні товарні лінії. Якщо метою є отримання високих доходів – необхідно обмежити кількість товарних ліній і ретельно розглянути доцільність реалізації деяких товарних одиниць.

З часом довжина товарної лінії збільшується по засобах її витягування та наповнення. Витягування товарної лінії означає, що наповнення її новими товарними одиницями виходить за межі визначеного цінового діапазону. Підприємство може витягувати лінію в сторону нижнього або верхнього цінового діапазону, або в обох напрямках відразу. Витягування вниз – доповнення товарів по низьких цінах. Витягування вверх здійснюється з метою збільшення темпів росту, збільшення прибутків. Витягування в обох напрямках дозволяє завоювати першість на ринку.

Довжина товарної лінії може бути збільшена за допомогою реалізації нових варіантів товарів у тому ж ціновому діапазоні. Стратегія наповнення товарних ліній дозволяє підприємству досягти збільшення прибутку; задовольнити потреби посередників, що прагнуть до роз-

ширення асортименту; перейти в розряд провідних товаропостачальників.

Різноманітність товарів дозволяє орієнтуватися на різні вимоги споживачів і стимулювати здійснення закупівель в одному місці. Такі рішення вимагають додаткових ресурсів, залучення значних коштів. Глибокий асортимент створює умови для задоволення потреб покупців різних сегментів ринку щодо одного товару, а також для більш інтенсивного використання торгових приміщень, проведення ефективної цінової політики. Все це сприяє підвищенню конкурентоспроможності товару та збільшенню його прибутковості. Однак прагнення до як найповнішого асортименту збільшує витрати на створення і підтримку необхідних товарних запасів, спричиняє внутрішню конкуренцію в середині окремих асортиментних груп товарів через їх надмірну схожість. Подолання цих труднощів сприяє гармонійний розподіл товарів різних асортиментних груп за їх призначенням, каналами збуту тощо.

Проте перенасичення асортименту товарної групи приводить до усунення одних товарів іншими і створює складнощі для споживачів. Кожна товарна одиниця повинна бути наділена чітко відмінними характерними особливостями. Товарні лінії слід періодично модернізувати. Постійна модернізація дозволяє підприємству аналізувати реакцію споживачів на новий стиль. На ринках, що швидко змінюються товарні лінії оновлюються постійно. Керівники повинні також постійно переглядати склад товарних ліній з метою його скорочення. Оскільки можуть бути товари, які є збитковими і виявити які дозволить аналіз реалізації.

Отже, врахування мети формування запасів є життєво необхідним для підприємства, оскільки забезпечує основу для його нормальної життєдіяльності в плановому періоді. Порушення стійкості асортименту товарів, скорочення її широти, перебої в реалізації окремих видів товарів мають не тільки від'ємний поточний результат, але й негативні наслідки для іміджу та конкурентоспроможності підприємства, призводить до втрати покупців, що в свою чергу спричиняє зниження обсягів товарообороту та прибутку.

Управління товарними запасами базується на зборі та систематизації внутрішньої інформації про фактичний стан товарних запасів, швидкості їх реалізації, відповідності попиту, зовнішньої інформації про кон'юнктуру відповідного сегмента споживчого ринку та моніторингу товарної пропозиції (збутової та цінової політики постачальників), а також орієнтується на планові показники обсягу реалізації товарів та використання матеріальних та фінансових ресурсів.

Теорія і практика доводять, що управлінська ланка, що приймає оптимальні, виважені рішення, не може існувати без інформаційного продукту, який створюють бухгалтери, використовуючи спеціальні методики. Вони створюють інформацію про «вхід», тобто існуючий стан підприємства (рух активів, капіталу та зобов'язань, тобто про його «буття»), а також прогнозні стани, у які має перейти підприємство, тобто «вихід». Це дозволяє стверджувати, що облік є елементом системи інформаційної підтримки управління, інструментом збору, обробки та передачі та інтерпретації інформації про діяльність господарюючого суб'єкта з точки зору витрат і вигод, зумовлених рухом товарних запасів

Система підтримки та прийняття рішень стосовно товарних запасів включає:

- організаційні процедури прийняття рішень, котрі визначають хто, коли і на якому рівні може і повинен приймати рішення (в тому числі і фінансові);
- інформаційну систему;
- всебічну інформацію про поточний стан запасів підприємства;
- інформацію про товарні запаси підприємства в історичному ракурсі;
- інформацію про товарні запаси на зовнішньому ринку;
- ефективні методики управлінського обліку, в тому числі ситуаційного моделювання, прогнозування.

Саме система обліку, ґрунтуючись на сучасних інформаційних технологіях, повинна дозволити менеджерам вирішувати такі класи завдань:

- **аналітичні** – обчислення заданих показників і статистичних характеристик бізнесу на основі ретроспективної інформації з розподіленням баз даних;
- **візуалізація даних** – наочне (графічне, табличне) подання інформації;
- **видобуток знань** – виявлення та оцінка взаємозв'язків та взаємозалежностей щодо використання можливостей підприємства.

На етапі аналізу стану та ефективності управління товарними запасами вивчаються основні тенденції та закономірності, притаманні процесові формування та реалізації товарних запасів, аналізується оборотність товарних запасів, виявляються причини її уповільнення або прискорення, оцінюється ефективність інструментів поточного управління товарними запасами, що використовуються.

На сучасному етапі доцільно враховувати нові форми формування та реалізації товарних запасів, що забезпечить прискорення оборотності. Такими формами є використання елементів мерчендайзингу.

Мерчендайзинг – це технологія, при якій одні товарні запаси стимулюють реалізацію інших – без залучення додаткових інвестицій на рекламу, стимулювання збуту та інше. Мерчендайзинг – це і метод організації торговельно-технологічного процесу магазину та продажу товарів, з допомогою якого забезпечується формування попиту на окремі товари з врахуванням психології споживачів. При цьому роль та вплив продавців понижується, а покупців та самих товарів збільшується [210, с. 36]. Вміле застосування мерчендайзингу дозволяє зменшити витрати, пов'язані з внутрішньомагазинною рекламою та іншою інформаційною діяльністю. Товарні запаси розміщуються з допомогою мінімальних додаткових зусиль для залучення уваги покупців до себе.

Знання основ мерчендайзингу дає змогу вивести роздрібні торговельні підприємства і систему обслуговування покупців на якісно новий культурний та діловий рівень. Його завдання – це не тільки збільшення обсягу продаж, прибутку та удосконалення торговельно-технологічного процесу, але й створення комбінації та поєднання товарів та товарних груп, які створюють для покупців мотивацію для придбання.

На користь впровадження мерчендайзингу свідчить і той факт, що «маркетинг відносин» застосування нетрадиційних підходів веде до розробки та реалізації нових товарів [210, с. 38].

У сучасних ринкових умовах, коли відносини з покупцями набувають особливо важливого значення, підвищується значення роздрібно-ї торгівлі, яка розглядається як ланка, що безпосередньо пов'язана зі споживачами і здатна швидко реагувати на зміни в попиті. У ринкових умовах роздрібне підприємство має змогу вимагати від виробників та інших контрагентів виконання визначених замовлень, а також стимулювати тих постачальників, товари та інші умови поставки яких узгоджуються з вимогами роздрібного підприємства та споживачами.

Мерчендайзинг вважається найбільш прийнятним методом стимулювання збуту товарів. Основною ланкою в каналах розподілу, що впроваджують мерчендайзинг, є роздрібна торгівля, яка зацікавлена в:

- збільшенні роздрібного товарообороту, особливо в товарах імпульсивного та пасивного попиту;
- удосконаленні торговельно-технологічних процесів з застосуванням прогресивних методів реалізації товарів і обслуговування покупців;
- залученні постачальників з високим ступенем підготовленості товарів до реалізації за сучасними технологіями;
- зменшенні витрат пов'язаних з інформаційною діяльністю, у тому числі з рекламою і консультуванням покупців при виборі товарів;

- регулювання споживчих потоків за допомогою раціонального розміщення обладнання і привабливості товарів для покупців;
 - більш ефективній експлуатації торговельних площ;
 - формування сприятливого клімату для постачальників високоякісних товарів за доступними для роздрібної торгівлі цінами і вимогам покупців;
 - забезпечення доступності товарів для покупців без участі продавців-консультантів в процесі їх вибору та подальшої експлуатації та споживання;
 - розробці іміджу підприємства з застосуванням для покупця зручних прийомів реалізації товарів;
 - розподілі ресурсів на користь додаткових послуг для покупців;
 - у тому, щоб покупці відчували себе не пасивними покупцями.
- Значення мерчендайзингу зменшується по мірі збільшення ролі продавця в торговельно-технологічному процесі (рис. 2.2).

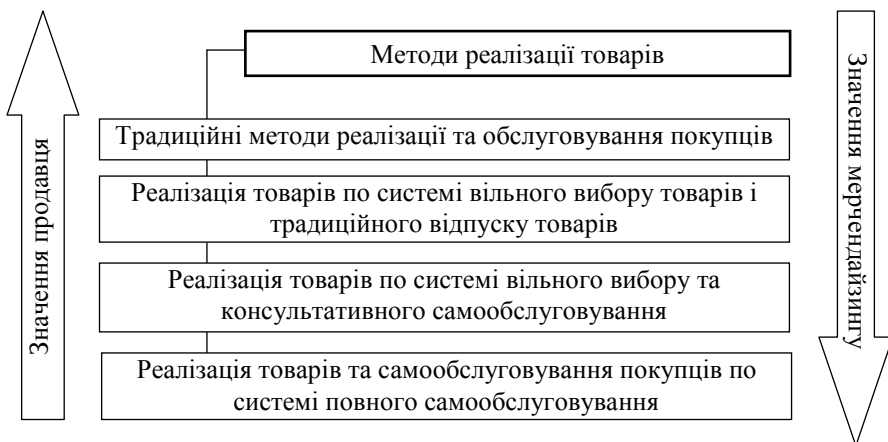


Рис. 2.2. Методи реалізації товарів

Розробка норм та нормативів товарних запасів поточного зберігання має за мету визначити оптимальний у даних умовах господарювання розмір формування запасів, що забезпечує ритмічну та безперебійну реалізацію запасів з найменшими витратами підприємства на формування та управління запасами [102, с. 191].

Як свідчать інформація британських компаній середній строк зберігання товарно-матеріальних запасів складає 45 днів, а у 50 % компаній даний показник складає 26–67 днів [192, с. 106] (рис. 2.3). У 85 % обстежених нами підприємств він коливається у межах 53–62 %.

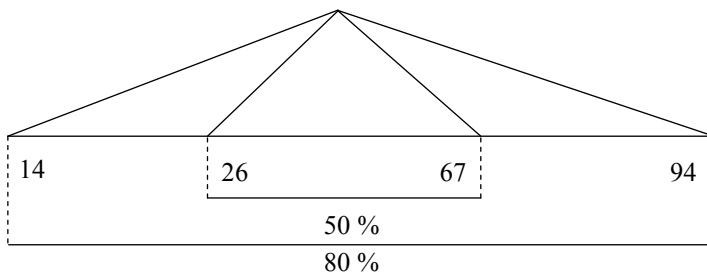


Рис. 2.3. Строк зберігання товарно-матеріальних запасів

Більш пізні дослідження показують, що дані показники майже однакові для компаній США, Великобританії. У американських компаній вказаний строк у середньому за всіма галузями економіки становив 40 днів.

В Японії та країнах Європейської співдружності цей показник суттєво вищий. Майже в двічі перевищує цей показник для США, що заважає компаніям досягти високої рентабельності активів [192, с. 106] (рис. 2.4).

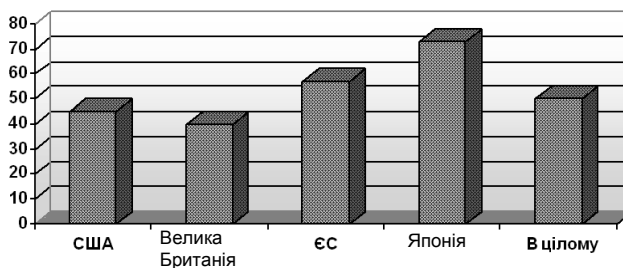


Рис. 2.4. Графік середнього строку зберігання товарно-матеріальних запасів за світовими стандартами

Строк зберігання товарних запасів у роздрібній торгівлі за світовими стандартами представлено на рис. 2.5.

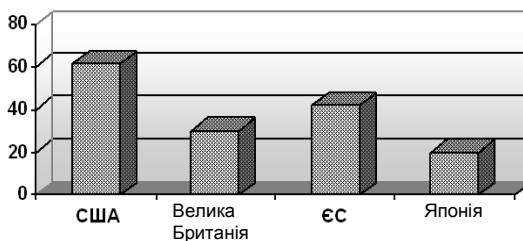


Рис. 2.5. Строк зберігання товарних запасів у роздрібній торгівлі за світовими стандартами (у днях)

Враховуючи класифікацію товарних запасів, розглянуту в розділі 1 монографії, пропонуємо норматив встановлювати окремо для товарних запасів поточного зберігання, сезонного призначення, дострокового завезення та цільовим товарним запасам за товарними групами в сумі та днях товарообороту. При його встановленні необхідно врахувати середньоденний обсяг реалізації товарів, оптимальний розмір разової поставки та інші фактори. Працівники повинні слідкувати за відповідністю товарних запасів встановленим їх необхідним розмірам. Відхилення можуть бути спричинені:

- зниженням чи підвищенням споживчого попиту під впливом різних факторів;
- прорахунками працівників;
- низькою якістю товарів;
- недотриманням строків завезення товарів.

На етапі планування на базі розроблених норм формування товарних запасів поточного зберігання, встановленого плану товарообороту та цільового розміру формування інших видів товарних запасів проводиться розробка плану формування товарних запасів підприємства.

План формування товарних запасів повинен відповідати:

- встановленим цілям формування товарних запасів, тобто забезпечувати матеріальні умови для їх досягнення;
- фінансовим можливостям підприємства, відповідати можливостям наявного можливого залучення обсягу оборотних коштів підприємства;
- матеріально-технічній базі підприємства, тобто бути реальним до реалізації з точки зору наявної площі і обсягів складських приміщень та інших місць зберігання товарів, можливостей підприємства щодо їх розширення [102, с. 190].

Якщо розроблений план формування товарних запасів відповідає таким вимогам, то він приймається до виконання, якщо ні – то необхідно переглянути обсяги формування товарних запасів у бік зниження рівня формування товарних запасів (встановлених нормативів) за рахунок зміни умов товаропостачання (обсягу разової доставки та графіка заводу), організації торговельного процесу, скорочення обсягу формування страхових, сезонних запасів та запасів цільового призначення.

Товаропросування – процес руху товарів від виробника через експортера, імпортера, оптового покупця в роздрібну торгівлю до споживача [11, с. 424]. У процесі товаропросування здійснюється транспортування товарів від виробника до споживача, приймання та зберігання, внутрішньоскладське переміщення, товаропостачання роздрібною торговельною мережею, внутрімагазинні операції, відпуск товарів покупцям та надання їм додаткових послуг по каналах розподілу. Тому для скорочення витрат постає проблема виборів оптимальних каналів розподілу товарних запасів.

Канали розподілу – це сукупність взаємопов’язаних організацій, які приймають участь у процесі направленому на те, щоб зробити товар доступним для використання або споживання [89, с. 498], шляхом передачі права власності [220, с. 258]. Для керівництва торговельного підприємства рішення про вибір маркетингових каналів розподілу є одним із самих складних оскільки воно в значній мірі визначає інші умови (ціноутворення, організації збуту, рекламних заходів та ін.).

Роль маркетингових каналів полягає у просуванні в переміщенні товарів від виробника до споживача. Канали усувають розрив у часі, місці та праві власності, що відділяє товари від тих, хто хотів би ними скористатися. Учасники каналів розподілу виконують декілька важливих функцій. Збір та розподіл інформації про потенційних покупців, конкурентів та інших суб’єктів господарської діяльності; розміщення замовлень на виробництво товарів; проведення рекламних заходів, щодо стимулювання процесу реалізації; прийняття на себе відповідальності за функціонування каналу; передача права власності від однієї фізичної чи юридичної особи до іншої; фінансування та прийняття на себе ризику [220, с. 259]. Функції каналів характеризуються декількома загальними властивостями: обмеженістю ресурсів, що використовуються; спеціалізацією, що сприяє підвищенню ефективності діяльності; відповідальністю за виконання функцій, розподілених між учасниками каналів [89, с. 501]. Якщо постачальник передає частину функцій посередникам, його витрати зменшуються, а відповідно зменшуються і відпускні ціни. Якщо посередники здатні діяти більш ефективно, чим виробники, кінцева ціна товару для споживачів знижуються. Зміни в організації каналів покликані реалізовувати більш ефективні методи економічних функцій, що забезпечать необхідний асортимент товарів кінцевим споживачам.

Канали розподілу можна охарактеризувати за числом їх рівнів. Рівень каналу розподілу –любий посередник, який виконує ту або іншу роботу по приближенню товарів до покупців [220, с. 259] (рис. 2.6).

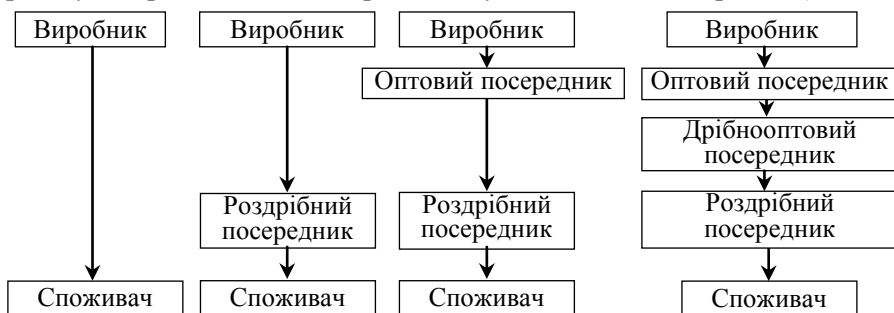


Рис. 2.6. Канали розподілу споживчих товарів

Початковий та кінцевий пункти кожного каналу – виробник та кінцевий споживач, а кожний учасник у доставці товару – посередник. Число рівнів каналу представляє його довжину. На рисунку запропоновано 4 види каналів споживчих товарів у залежності від довжини.

Канал нульового рівня (канал прямого маркетингу) складається із виробника, який реалізує товари безпосередньо кінцевим споживачам. Однорівневий канал включає в себе одного посередника (роздрібного), дворівневий – дві проміжних ланки (оптова та роздрібна), трьохрівневий – відповідно три проміжні ланки. Існує і більш складна довжина маркетингових каналів. Кожний варіант каналу розподілу слід оцінювати за економічним критерієм, ступенем контролю та періодом адаптації [89, с. 506].

Економічний критерій передбачає різний рівень реалізації та витрат. При виборі каналу визначають хто із учасників забезпечить ефективну реалізацію товарів. Потім розраховують витрати на різний обсяг реалізації товарів через різні маркетингові канали. Для прийняття рішень порівнюють результат виручки від реалізації з витратами.

Торгівля є посередником між виробником та споживачем. Це форма обміну продуктами праці та послугами, відособлена на основі суспільного поділу праці. У залежності від стадій руху товарів розрізняють оптову та роздрібну торгівлю. Оптова торгівля має посередницький характер, зв'язує між собою виробників та споживачів. Формує замовлення виробника та забезпечує постачання товарів роздрібній торгівлі. Роздрібна торгівля – кінцева ланка у торгівлі товарами і надання послуг безпосередньому споживачу в обмін на гроші.

Наступний етап управління товарними запасами є *оперативний облік*, який ведеться на основі діючих форм обліку і звітності. Для цієї мети використовуються картки кількісно-сумового обліку (на підприємствах оптової торгівлі) і статистична звітність з товарообігу та товарних запасів. У них відображаються залишки товарів на початок місяця, а також дані про їх надходження та реалізацію. Фактичні залишки товарів співставляються з необхідними розмірами і при виявленні відхилень встановлюються причини, які їх викликали.

В умовах високої мінливості зовнішнього середовища важливе значення в процесі управління має проведення оперативного регулювання обсягу запасів та контроль за їх станом.

Така робота передбачає контроль за станом та ходом реалізації існуючих товарних запасів, розробку графіка заовозу товарів, визначення оптимального обсягу партії поставки та часу подачі замовлення на поставку, виявлення обсягів та причини утворення понаднормативних товарних запасів, обґрунтування та реалізацію системи

заходів щодо профілактики виникнення понаднормативних запасів та політики їх реалізації.

Сукупність правил, за якими приймаються рішення такого типу називаються стратегією управління запасами [166, с. 20]. Кожна стратегія пов'язана з певними витратами по доведенню товарних запасів до споживача. Оптимальною вважається та стратегія, яка мінімізує витрати. При порівнянні стратегій враховуються лише змінні складові функції витрат, які залежать від обраної стратегії. Таким чином, у багатьох моделях управління товарними запасами доводиться ігнорувати більшу частину витрат на утримання апарату управління.

Математичне формулювання завдання щодо визначення оптимальної стратегії суттєво залежить від ситуації, що досліджується. Адже, реалізація товарних запасів здійснюється на основі попиту споживачів. Час від часу запас поповнюється, але з кожним таким поповненням пов'язані певні додаткові витрати. Тому необхідно вибрати такий момент та обсяг замовлення на відтворення, щоб загальні витрати на зберігання, штраф та доставку були мінімальними. На роботу торговельного підприємства можуть накладатися певні *обмеження* (максимальний товарний запас не може перевищувати вмістимості магазину, а його вартість – визначеної суми). У даному випадку визначається умовний мінімум витрат.

Складовими управління запасами є система постачання, можливість відтворення запасів, оцінка функції витрат, визначення обмежень, вибір стратегії управління запасами.

Під системою постачання розуміють сукупність різних замовників та складів, між якими в ході операцій постачання здійснюється перевезення товарних запасів. Можливі три варіанти побудови системи постачання: децентралізована, прямолінійна, ешелонна. У першому випадку всі склади безпосередньо обслуговують споживачів і недостача на одному складі за рішенням органу управління постачання може покриватися за рахунок товарних запасів іншого складу. У другому випадку розглядається ланцюг постачання та розподілу буферних (резервних) запасів у залежності від послідовності надходження. У третьому випадку кожна нестача покривається за рахунок товарних запасів вищестоячої організації [166, с. 30].

Система постачання також характеризується за числом номенклатур, що зберігаються на складі – однорідні та багатономенклатурні. Багато-номенклатурність є основним фактором, що ускладнює модель та впливає на інші елементи, що характерне для торговельного підприємства. При зміні властивостей товарних запасів під час зберігання і при наявності декількох партій з різними партіями

випуску завдання приймає додатковий аспект – необхідно вирішити, за рахунок якої партії задовольнити наступну вимогу.

Всі системи постачання в залежності від постійності їх параметрів та значень змінних можна поділити на статичні та динамічні [166, с. 34]. У першому випадку розглядається мінімізація витрат за визначений період або в одиницю часу. У другому – за визначене число періодів, причому сума витрат приводиться до початкового періоду.

Поповнення запасів завжди здійснюється з певною випадковою затримкою відносно моменту отримання вимоги. Однак роль та довжина цієї затримки суттєво залежить від конкретних умов, що дозволяє в багатьох випадках полегшити завдання. Ступінь полегшення завдання визначається одним із наступних варіантів:

- миттєва поставка;
- затримка поставок на визначений період;
- випадкова затримка з відомим періодом.

Функція витрат утворює показник ефективності прийнятої стратегії та враховує витрати на зберігання, транспортні витрати та витрати, пов'язані з замовленням кожної нової партії, втрати спричинені відсутністю товарів. Інколи в функцію мінімізації витрат включаються доходи з негативним знаком, отримані від реалізації залишків товарних запасів у кінці кожного звітного періоду. У деяких випадках складається завдання, спрямоване на максимізацію доходів.

Стратегія управління запасами, тобто структура правил визначення моменту та обсягу доходу зводиться до визначення деяких постійних параметрів [166, с. 38].

У періодичних стратегіях замовлення здійснюється в кожному періоді (T), у стратегіях з критичними рівнями («оперативних», «з безперервним контролем») – при зниженні запасу до певної межі або нижче (рис. 2.7.). Інша відмінність між стратегіями визначається правилом визначення обсягу замовлення: постійний обсяг партії (q) або партія, яка відтворює наявний запас (у сумі з раніше здійсненим замовленням) до верхнього критичного рівня (S) [186, с. 53]. Перераховані правила відносяться до стаціонарних ситуацій і можуть тимчасово коригуватися для нестационарних (наприклад, перед святами в період збільшення попиту).

Не відображена на рисунку стратегія (T, q) з періодичним відновленням однаковими обсягами партій товарів не складає елементів зворотного зв'язку, процес не підлягає управлінню, майже не використовується на практиці. Вона відповідає чисто нормативному постачанню і може бути застосована лише в умовах стабільного попиту, що мало ймовірно [98, с. 215].

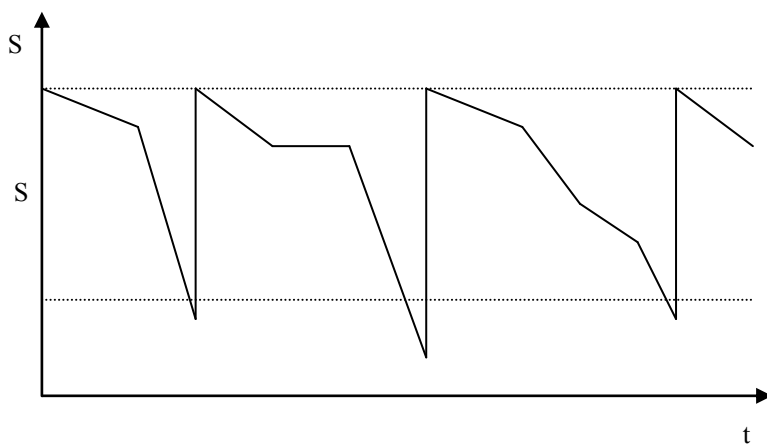
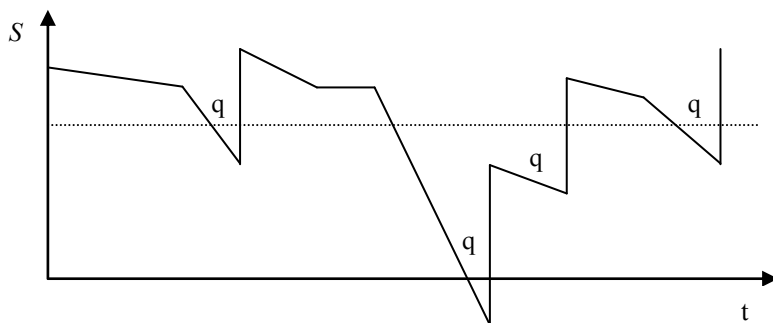
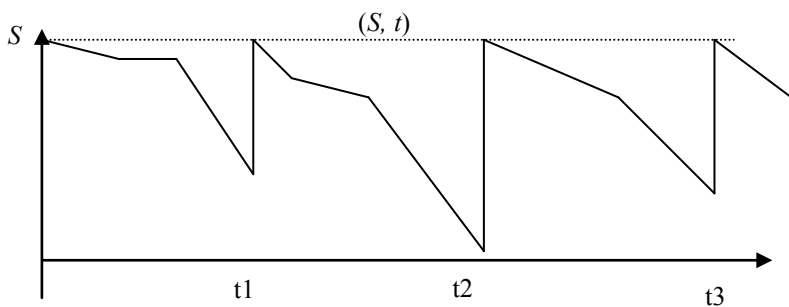


Рис. 2.7. Типові стратегії управління товарними запасами

Періодична стратегія з крайнім верхнім рівнем (T, S) легко використовується в звичайній схемі календарного планування, гнучко

реагує на зміни попиту. Модель з періодичним накопиченням має не регулюючу частоту замовлень, що викликає зайві транспортні та адміністративні витрати після періодів з низьким попитом і збільшує дефіцит при високому попиті. З іншої сторони, їх перевагою є одночасне проведення перевірок та здійснення замовлень, що приводить до зменшення витрат на перевірку залишків товарних запасів і пов'язану з цим роботу.

У багатомономенклатурних завданнях для досягнення економії на постачанні необхідно поєднувати моменти замовлень. Найбільш прийнятна стратегія (T, S) у її векторній формі, тобто з різними значеннями $\{T_i, S_i\}$ для кожної номенклатури, причому періоди $\{T_i\}$ для забезпечення поєднання замовлень повинні бути кратними деякому базисному періоду T .

Стратегії зі ступінчастим рівнем замовлення реалізують принцип зворотного зв'язку. Модель з критичним рівнем (s, q) реагує на попит більш повільно чім модель (T, S) , оскільки попит з останнього замовлення і до здійснення наступного замовлення накопичується, не викликаючи реакції системи.

Система двох рівнів (або двохбункерна) (S, s) , є найбільш гнучкою по відношенню до попиту та дозволяє підтримувати відносно постійний рівень товарного запасу для досягнення зменшення кількості поставок. При зниженні товарного запасу до рівня $y < s$ здійснюється замовлення на партію обсягом $S - y$. У практичному використанні дана модель складніша за (s, q) .

Необхідно відмітити, що при безперервному контролі рівнів та постійному обсязі вимог стратегії (S, s) та (s, q) при $S = s + q$ аналогічні. Різниця між даними стратегіями полягає в відмінностях у моментах та обсягах здійснення замовлень.

Є також трьохпараметричні стратегії типу (T, s, S) , які поєднують особливості періодичних та ступінчастих. У неавтоматизованих системах постачання вартість перевірок повинна співставлятися з витратами на подання замовлення. Як правило перевірки закінчуються видачею замовлення на поставку.

Іншою стратегією для багатомономенклатурних завдань є замовлення партій обсягу $S_i - y_i$ за всіма номенклатурами, для яких у момент перевірки встановлено, що їх рівень $y_i < s_i$.

Альтернативним методом управління товарними запасами, якому приділена значна увага в літературі є метод управління товарними запасами в залежності від обсягу річного споживання кожного товару (метод ABC) [74, с. 81; 186, с. 54]. Для того щоб здійснити групування товарного асортименту за методом ABC, необхідно розташувати n видів товарів, що є в наявності, у порядку вибуття обсягів річного

споживання. Обсяг річного споживання кожної товарної групи записується наростаючим підсумком і відносять ці накопичені суми до підсумкової суми споживання всіх товарів. Отримані результати показують, що для ухвалення рішення про поповнення товарів необхідно систематично перевіряти запаси товарів групи А, рідше – товарні запаси групи В, і ще рідше товарні запаси групи С, тобто ці перевірки необхідно розділити в часі. Таким чином, з'являється поняття вибіркового управління товарними запасами – у залежності від обсягу річного споживання кожного товару [186, с. 55]. Однак, тільки розподілу на групи недостатньо. Для повного вирішення проблеми з управління товарними запасами слід вважати, коли робити замовлення і скільки потрібно замовити товарів. У даний час в умовах відсутності централізованого розподілу ресурсів, одночасно з'являється можливість самостійного прогнозування товарних запасів, необхідних для здійснення торгових операцій, одержання відповідного кінцевого результату, підвищення надійності функціонування підприємства.

Між тим, в основі інформаційної підтримки управлінських рішень лежить система обліку, тому висвітлення можливостей інформаційного забезпечення управління товарними запасами у історичному ракурсі має певне значення у вирішенні проблемних питань побудови ефективної обліково-аналітичної та контролюючої системи на підприємстві.

2.2. Інформаційне забезпечення управління товарними запасами: історичний аспект

Важливим джерелом інформації є звітність підприємства. Дослідження історичного аспекту відображення у звітності даних про товарні запаси свідчить про різні підходи у різні історичні періоди щодо деталізації інформації.

Так, в оприлюдненому балансі Акціонерного товариства «Глобинского Свекло-Сахарного Завода» період 1911–1912 роки (з 1 вересня 1911 р. по 1 квітня 1912 р.) відображено інформацію: про кількість і вартість залишків цукру білого і жовтого; вугілля кам'яного, каміння вапняного та перелік інших матеріальних цінностей; окремо виділено тару (мішки і полотно) та різних матеріалів. При цьому зазначено, що інформація наводиться згідно інвентаризаційних описів [4]. Тобто, цей баланс підтверджує обов'язковість проведення інвентаризації перед його складанням.

Крім балансу, оприлюдненню підлягав рахунок «Производство», рахунки: «Доходы», «Расходы». У рахунку «Производство» зазначалися витрати на виробництво (прямі та накладні), інформація про

отримання з виробництва цукру за його видами та його розподіл між ринками збуту, а також цукру на кінець звітного періоду. Оприлюднення фінансової звітності акціонерних товариств відбувалося за ідентифікованими підписами бухгалтера, членів правління акціонерного товариства та кандидатів у члени правління акціонерного товариства.

На початку 20-х років XX століття баланси споживчих товариств мали таку ж структуру, тобто інформація наводилася на кінець звітного періоду, але враховуючи багатогалузеву специфіку діяльності в балансі виділялися більш детальна інформація про товари і матеріали. Так, в балансі «Краснотворческого Рабочего Кооператива» на 1 квітня 1924 р. зазначена така інформація:

Раздел V. «Товары и материалы»

8. «Счёт товаров на складах»

9. «Счёт товаров в магазинах и отделах»

10. «Счёт материалов»

11. «Счёт товаров в пути»

Раздел VI. «Производства и расходов»

12. «Счёт предприятий и расходов»

13. «Счёт заготовок и переработок»

Суми наводилися, як часткова – за кожним рахунком, так і загальна за кожним розділом. На відміну від балансу 1912 р. у балансі робочого кооперативу введено графу «% группы к общей сумме баланса», в якій визначалася питома вага кожного розділу балансу у загальній сумі, тобто баланс використовувався для проведення аналізу. В балансі, що розглядається, питома вага товарів і матеріалів становила 35,61 % і є найбільшою серед усіх інших видів активів.

Порівнюючи структуру балансу 1912 р. і 1924 р. слід зазначити, що в балансі 1912 р. було наведено дані за розділами та тільки ті, за якими були залишки на кінець звітного року. В балансі за 1924 р. наведено усі статті, які передбачені стандартною формою, не залежно чи є по них суми. Обов'язковим було прокреслювання статей, за якими немає сум. Таким чином, можна дійти висновку, що в 1924 р. було чітко визначено структуру балансу, яку повинні були використовувати усі підприємства і організації споживчої кооперації. Баланс Краснотворческого Рабочего Кооператива підписаний бухгалтером, членами ревізійної комісії, головою і членами правління.

У зведеному балансі Спілки споживчих товариств Донецької Губернії (Союздонбассейна) на 1 березня 1924 р. зазначається більш широка інформація про запаси за підприємствами і організаціями:

Раздел IV. «Товары и материалы»

«Счёт товаров на складах»

«Счёт товаров в розничных магазинах»
«Счёт материалов»
«Счёт товаров и материалов в пути»
«Счёт товаров переданных на комиссию»
Раздел V. «Производство и заготовки»
«Счёт производства»
«Счёт сельскохозяйственных операций»
«Счёт заготовки и переработки».

Наведені дані свідчать проте, що інформація про товарні запаси наводилася згрупованою за місцями їх зберігання або знаходження. У четвертому розділі балансу виділено рахунок накладних витрат, які припадають на залишок запасів. Отже, запаси відображалися в Балансі за їх фактичною собівартістю.

Цікавим є той факт, що у зведеному балансі окремо наводилися дані по Головній конторі, Конторах і базах, Промислових підприємствах, а після цього за кожною статтею сума часткова, загальна і питома вага кожного розділу. За зведеним балансом, який розглядається, питома вага запасів товарів і матеріалів становила 33,70 %, що на 2,19 % менше дебіторів. Така висока питома вага запасів свідчить про те, що основною галуззю діяльності споживчої кооперації була торгівля.

Централізація бухгалтерського обліку, яка відбувалася в колишньому Радянському Союзі привела до змін і в структурі балансу та інших форм звітності. В опублікованому зведеному балансі Центроспілки на 1 січня 1977 р. інформація про товарні запаси наведена на початок і кінець року з такою деталізацією:

Раздел III. «Нормируемые товарно-материальные и денежные ценности»

«Товары в пути»

«Товары в оптовых и розничных предприятиях»

«Товары материально-технического снабжения в оптовых складах»

«Товары, отгруженные по расчётным документам, предъявленные в следующем месяце покупателям»

«Сырьё, материалы и готовые изделия в производственных предприятиях»

«Незавершённое производство и переработка» [6, с. 4–5].

Окремим розділом і за аналогічними рубриками виділено запаси в заготівлях і сільському господарстві.

За наведеними даними доходимо висновку, що в балансі окремо виділялися товари, які знаходяться в дорозі, а тому до складу запасів відносилася дебіторська заборгованість за відвантажені товари, за якими не подані документи в банк на їх оплату, тобто товари, які

відвантажени в останні дні місяця, грошові кошти за які надійдуть у наступному місяці. З нашої точки зору, відображення саме цієї статті у другому розділі завищувало величину запасів і занижувало величину дебіторської заборгованості.

Це було пов'язане з тим, що дохід від реалізації товарів визначався за касовим методом. За балансом 1977 р. уже не спостерігаються аналітичні дані про питоми вагу кожного розділу.

У сімдесятих роках XX століття в балансах виділяється другий розділ, який мав назву «Нормируемые товарно-материальные и денежные средства», де, як зазначав професор Макаров В.Г., «наряду с суммами фактических остатков имеются нормативные суммы, показывающие остатки, предусмотренные планом» [106, с. 246]. Це було пов'язано з посиленням контролю за величиною запасів через встановлення кожній організації і підприємству нормативів за видами запасів з метою неперевищення цих нормативів і відповідно зменшення витрат обігу на їх зберігання. Другий розділ балансу за Інструкцією про порядок заповнення форм періодичної та річної бухгалтерської звітності організаціями і підприємствами споживчої кооперації [71, с. 9–16] налічується 31 стаття, а у формі балансу було введено проти відповідних статей (у тексті) суму нормативу, що забезпечувало можливість візуального спостереження за їх дотриманням.

Необхідність нормування товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів була викликана дефіцитом товарів та інших матеріальних цінностей, що спонукало до створення їх запасів з метою забезпечення безперебійної торгівлі, але водночас відволікало значні грошові кошти підприємств. Цей процес мав певні як позитивні, так і негативні наслідки і у восьмидесятих роках минулого століття з балансу було вилучено показники щодо нормування запасів і грошових коштів.

У 90-х роках XX століття після розпаду Радянського Союзу, становлення нової економічної і політичної ситуацій, сприяло змінам в бухгалтерському обліку і звітності. Так, Постановою Кабінету Міністрів України (3 квітня 1993 р. № 250) Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, а Міністерство Фінансів затвердило своїм Наказом № 139 від 18 серпня 1995 р. «Інструкцію про порядок заповнення форм річної фінансової звітності», які регламентували нову структуру балансу та методику його заповнення актив балансу складався з трьох розділів, другий розділ мав назву «Запаси і затрати» та включав такі статті:

- виробничі запаси;
- тварини на вирощування і відгодівлі;
- малоцінні і швидкозношувані предмети (первісна вартість, знос, залишкова вартість, яка включалася у валюту балансу);

- незавершене виробництво;
- витрати майбутніх періодів;
- готова продукція;
- товари (відображалися за трьома рядками: продажна вартість, торгова націнка і купівельна вартість, за якою товари включалися у валюту балансу) [28, с. 250–254].

Вважаємо, що віднесення витрат майбутніх періодів до запасів у повній сумі було необґрунтовано у зв'язку з тим, що у складі витрат майбутніх періодів були витрати з терміном їх розподілу більше одного року.

Тобто у балансі відбулося об'єднання статей, значне скорочення їх кількості (із 31 статті в балансах 80-х років до семи статей). Товари, незалежно від того де вони розміщені (на складах, в роздрібних чи оптових підприємствах, в підприємствах харчування чи заготівель) відображалися однією статтею. Це ускладнювало, у певній мірі, проведення аналізу і стану за галузями діяльності споживчої кооперації.

Програма реформування бухгалтерського обліку, статистики і звітності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, яка була затверджена постановою Кабінету Міністрів України 28.10.1998 р. № 1706, була направлена на узгодження системи бухгалтерського обліку і звітності України до загальноприйнятої системи обліку країн із розвинутою економікою. Цьому сприяли і вихід України на світовий ринок і необхідність залучення зарубіжних інвестицій для розбудови економіки держави після складного перехідного періоду на ринковий лад, та необхідністю входження нашої держави до світової організації торгівлі тощо.

У результаті усіх цих та інших процесів в Україні було прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де визначено склад фінансової звітності (16.07.1999 р.), а затверджений Наказом Міністерства Фінансів України Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» визначив структуру балансу та методика його складання, у результаті в балансі інформація про запаси подається за такими групами:

- виробничі запаси;
- тварини на вирощування і відгодівлі (з 2008 р. змінена на поточні біологічні активи);
- незавершене виробництво;
- готова продукція;
- товари.

Отже, в балансі запаси відображаються узагальнено без будь-якого виділення за галузями або планових даних. Це, безумовно, значно скорочує інформаційне поле для дослідження товарних запасів, але

свідчить про те, що детальна інформація про них є комерційною таємницею.

Деталізація складу запасів на кінець періоду передбачена Примітками до фінансової звітності (розділ VIII. Запаси), де наводиться балансова вартість запасів за кожним субрахунком.

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка за рік	
			Збільшення чистої вартості реалізації*	Уцінка
Сировина і матеріали	800	Залишок на кінець року за субрахунками до рахунків 20 без субрахунку 206; 21, 22, 23, 26, 28 . Що стосується залишку за Д 206 і 209 субрахунків, то їх значення відображають у тому рядку, який відповідає їх виду	Заповнюється за Д 946 К 201-205, 207, 208, 212, 213, 22, 23, 26, 28 (сторно) – дооцінка запасів. По біологічних активах тваринництва за Д 212, 213 і К 710	Заповнюється за Д 946 К 201-205, 207, 208, 22, 23, 26, 28 рах., а також Д 940 К 212, 213 в частині уцінки запасів
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810			
Паливо	820			
Тара і тарні матеріали	830			
Будівельні матеріали	840			
Запасні частини	850			
Матеріали сільськогосподарського призначення	860			
Поточні біологічні активи	870			
Малоцінні та швидкозношувані предмети	880			
Незавершене виробництво	890			
Готова продукція	900			
Товари	910			
Разом:	920	сума рядків 800-910		

Таким чином, дослідження відображення інформації про товарні запаси у фінансовій звітності дає можливість дійти висновку, про те що:

– інформація про запаси в балансі в різні історичні епохи була різною і відповідала чинним регламентам, діючим у відповідний проміжок часу;

- мали місце історичні періоди, у які в балансі наводилися запаси як в натуральних, так і вартісних показниках, але в подальшому вони відображалися тільки у вартісних показниках;
- запаси відображалися з урахуванням їх місця розташування, що важливо для управління ними;
- до запасів відносилися товари відвантажені, у частині пред'явлення документів до розрахунку у наступному за звітним періодом часі, що приводило до завищення величини запасів;
- запаси відображаються за укрупненими їх класифікаціями з розкриттям їх складу у Примітках.

У різні історичні періоди інформація з балансу про запаси використовувалася для аналізу їх змін, впливу на загальну суму активів і забезпечувала можливість розрахунку ефективності їх використання. Між тим, ринкові умови господарювання ставлять нові вимоги до інформаційного забезпечення управління запасами, тому фінансової, або статистичної звітності для управлінських цілей стає замало.

2.3. Ключові методики управлінського обліку товарних запасів

Ринкова економіка ставить перед працівниками підприємства різних форм власності низку питань відносно організаційних та методологічних підходів до створення нових методів управління, можливість застосування яких найбільш ефективно вплинула на результативність управління. Саме цим зумовлено посилення уваги до вивчення методичних та прикладних аспектів управлінського обліку як науки.

Управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [23, с. 24; 64, с. 5; 28, с. 25], спрямована на запобігання відхилення або внесення необхідних змін у встановлені технологічні, організаційні та економічні параметри діяльності підприємства [113, с. 24]. Згідно з трактуванням національної асоціації бухгалтерів США, управлінський облік – «це процес ідентифікації, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтеграції та передачі фінансової інформації, що застосовується управлінським персоналом для планування, оцінювання та контролю за виробничою діяльністю та ефективністю використання ресурсів» [30, с. 239]. На думку Р. Антоні та Дж. Ріса – це процес у межах організації, який забезпечує управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, безпосереднього управління та контролю за діяльністю організації. Стуков С.О. визначає управлінський

облік як якісно новий вид обліку, який в основному на базі бухгалтерського обліку повинен синтезувати елементи усіх видів господарського обліку, а також елементи економічного аналізу, що забезпечить можливість активного спостереження за величиною, спрямованістю, доцільністю та ефективністю використання ресурсів. На думку Гнилицької Л.В. – це складна система нагромадження та повної всебічної оперативної обробки інформації про внутрішню господарську діяльність підприємства з метою створення універсальної бази даних для прийняття тактичних, стратегічних, технологічних, інноваційних, економічних структурних рішень з обліку, планування, контролю, аналізу, регулюванню та прогнозуванню виробничих ситуацій та оцінки можливих тенденцій розвитку підприємства та його підрозділів [37, с. 73]. Наведені визначення відображають усі характерні риси системи управлінського обліку.

За даними фінансового обліку ми можемо на кожний момент часу визначити, які товари є у залишку і в якій кількості, скільки і яких товарів продано за будь-який період часу, яку суму витрат понесло підприємство на утримання товарних запасів. Але такої інформації не достатньо для прийняття ефективних управлінських рішень, тому постає проблема впровадження системи управлінського обліку на торговельних підприємствах.

До визначення управлінського обліку серед вчених немає єдиного підходу. Цей облік ототожнюють з внутрішньогосподарським обліком, виділяючи його в складі бухгалтерського обліку або виділяючи три види бухгалтерського обліку: фінансовий, внутрішньогосподарський та управлінський чи фінансовий, управлінський і податковий. Проте управлінський облік виходить за рамки бухгалтерського обліку в його класичному розумінні [30, с. 169]. З цього приводу Моссаковський В.Б. пише, що вважати управлінський облік як вид бухгалтерського обліку необґрунтовано, так як він містить не властиві обліку елементи планування та аналізу, по суті, це виділення з бухгалтерського обліку певної інформації [113, с. 25].

У монографіях з управлінського обліку його зміст і взаємозв'язок з фінансовим обліком трактується по-різному. Професор Чумаченко М.Г. всі підходи вітчизняних та зарубіжних авторів відносно змісту управлінського обліку класифікує за трьома групами авторів [211, с. 38]:

- розширення меж управлінського обліку до управління підприємством за всім функціями;
- практичної відсутності в управлінському обліку облікових операцій з обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції;

– підхід до управлінського обліку як до системи управління собівартістю продукції підприємства, тобто яка включає планування витрат, калькулювання і аналіз собівартості, підготовку проектів управлінських рішень.

Останній підхід відповідає змісту управлінського обліку в компаніях США [211, с. 3–29]. Вважаємо, що інформація, яка надається управлінським обліком, орієнтована на задоволення потреб як стратегічного, так і тактичного (поточного, оперативного) управління, на оптимізацію використання товарних запасів, забезпечення об'єктивної інформації про діяльність підрозділів та окремих менеджерів. Тому ми можемо стверджувати, що управлінський облік – є складовою частиною процесу управління, в межах якої створюється важлива інформація для визначення стратегій та планування майбутніх операцій, контролювання її поточної діяльності, оптимізації використання ресурсів, оцінки ефективності діяльності. Слід погодитися з думкою, що це система завершального формування інформації та її ефективного використання в управлінні підприємством [97, с. 342; 61, с. 47]. І у зв'язку з цим постає питання щодо місця управлінського обліку в системі інформаційного забезпечення управління підприємством.

У колишньому СРСР не було поділу обліку на фінансовий та управлінський, оскільки його здійснювали на загальних одиницях для всіх підприємств засадах. Вивчення літературних джерел показало, що з цього питання є досить істотні відмінності. В роботах С. Голова та В. Єфіменка [39, с. 210], Р. Вил та В. Палія [31], Д. Міддлтона [108, с. 14], Ф. Бутинця, Л. Чижевської, Н. Герасимчук [17, с. 14–16], Т. Карпової [78, с. 21–22], М. Пушкаря [154, с. 218], І. Кондратової [84, с. 6], М. Лучко [100, с. 14]; А.С. Бородкіна [12, с. 71–76], Ю. Вериги, С. Деньги [30, с. 172–175], Л. Нападовської та ін. досить повно охарактеризовано відмінності між фінансовим та управлінським обліком, що проявляється в порядку регламентації, достовірності інформації, мети її накопичення та опрацювання, користувачів, тривалості звітного періоду, вимірників тощо. Однак деякі з названих моментів викликають заперечення, зокрема сфера застосування та відкритість даних, облікові показники.

У світовій практиці облік у частині управлінського, розглядається не тільки як сфера обліку, призначена для задоволення потреб менеджерів, а в більш широкому розумінні – призначення для потреб внутрішніх користувачів інформацією [187, с. 4]. Друрі К. розглядає управлінський облік як надання працівникам організації інформації, на основі якої вони приймають більш обґрунтовані рішення та підвищують ефективність та продуктивність поточних операцій [52, с. 25].

Бородкін А.С. відмічав, що управлінський облік – це автономна система оперативного управління підприємством [12, с. 75]. Вериґа Ю.А., Деньґа С.М. – окремий вид мікро обліку [30, с. 169]. Управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, яка вимірюється, опрацьовується та передається менеджерам для вибору та формування управлінських рішень [182, с. 21]. Незаперечним є той факт, що частина інформації управлінського обліку у вигляді планів (кошторисів, бюджетів) виконана з використанням аналітичних розрахунків надається інвесторам, а відповідно коло користувачів розширюється.

Щодо облікових показників, то до їх складу належать планові та аналітичні, які не можуть бути об'єктом бухгалтерського обліку, тобто інформацію управлінського обліку можна розглядати як облікову лише в тій частині, що стосується даних про фактичну суму витрат і доходів, які супроводжують заготівельно-постачальницьку, виробничу, збутову та фінансову діяльність, тобто вважати управлінський облік видом бухгалтерського обліку необґрунтовано. Вважаємо, що управлінський облік є окремим видом господарського обліку, як оперативний, статистичний чи бухгалтерський. У свою чергу слід розрізняти *оперативний управлінський облік та стратегічний. Відмінностями між якими є сфера функціонування*: перший, як правило стосується операційної діяльності, а другий – фінансової та інвестиційної. Останній дає змогу розглядати діяльність підприємства на далеку перспективу, що ніяк не може бути складовою частиною бухгалтерського обліку. Голов С.Ф. відмічає, що головною метою управлінського обліку є допомога підприємству досягти визначених стратегічних завдань [38, с. 36].

Причини, що зумовили появу управлінського обліку і створення нової концепції інформації і управління, полягають у необхідності функціонування підприємства у високо розвинутому бізнес-середовищі, де роль інформації постійно підвищується. При цьому зміст управлінського обліку змінюється в залежності від природи його діяльності і цілей управління.

Основні концепції управлінського обліку закріплені міжнародними нормативами. Ґрунтовне вивчення «Концепції управлінського обліку», розробленої Міжнародною федерацією бухгалтерів, дозволяє виділити чотири категорії концепцій:

- *концепції, пов'язані з функцією* (орієнтація управлінського обліку на продуктивність ресурсів, створення доданої вартості, бізнес-процесів, командні цілі та дії);

– концепції, пов'язані з використанням результатів (з точки зору підзвітності, результативності та порівняння з еталоном («benchmarking»);

– концепції, пов'язані з процесом і технологією (пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою чи керівництвом для розробки технологій, що використовуються в управлінському обліку);

– концепції, пов'язані з потенціалом функції (розгляд потенціалу, необхідного для ефективного виконання функції управлінського обліку з позиції компетенції, безперервного вдосконалення, розвитку найкращих особистісних характеристик, креативного мислення).

Саме ці концепції становлять підґрунтя управлінського обліку і використовуються вченими для удосконалення методик управлінського обліку, інтеграції управлінського обліку в систему управління витратами. Голов С.Ф. зазначає, що навіть на батьківщині управлінського обліку (США), починаючи з 2000 р., підручники з управлінського обліку видаються під назвою «Управління витратами» (*Cost management*). Ми схильні вважати, що термін «*Managerial Accounting*» доцільно перекладати українською як *інформація для управління*, особливо якщо враховувати, що у практичній діяльності головним буде те, чи задовольнятиме система обліку потреби менеджерів у релевантній, доцільній, своєчасній інформації з метою привернення їх уваги на невідповідності (відхилення). При цьому можна послатися на відомих фахівців з управлінського обліку, підручники яких вважаються базовими при підготовці професійних бухгалтерів у багатьох країнах світу. Автори загострюють увагу читачів на тому, що в системі обліку на основі регулярної звітності має бути створена інформація про відхилення та їх інтерпретація за окремими сегментами діяльності.

Управлінський облік дозволяє вирішити чотири проблеми, які охоплюють різні періоди часу:

№ з/п	Проблеми обліку	Період	Питання, які можна з'ясувати
1	Облік заборгованості	Минуле	Чи повинно підприємство встановлювати нижчі ціни, ніж зазвичай, якщо його потужності використовуються неповністю?
2	Контроль	Минуле, сучасне	Чи відповідають фактичні результати розробленим статичному та гнучкому бюджетам? Які можливі коригування в діяльності центрів відповідальності для досягнення стратегічної мети бізнесу?

№ з/п	Проблеми обліку	Період	Питання, які можна з'ясувати
3	Прийняття рішень	Сучасне	Чи збільшувати обсяг реалізації товарів, які мають високий рівень маржинального доходу? Чи скоротити сегмент діяльності, який не покриває постійних витрат? Як зміни в асортименті вплинуть на прибуток? Купити комп'ютер чи взяти в оренду?
4	Планування	Майбутнє	Як координувати різні напрями діяльності підприємства? Який обсяг діяльності є найоптимальнішим? Як узгодити діяльність окремих підрозділів? Які існують обмежувальні чинники? Яким є зв'язок між обсягом діяльності, витратами, та прибутком? При якому обсязі діяльності буде досягнуто запланованого запасу міцності?

Вважаємо, що *проблемами широкого впровадження оперативного управлінського обліку є*: незавершеність дослідження проблем адаптації зарубіжного досвіду до вітчизняної практики (створення обліково-аналітичної системи як основи для планування, контролю, аналізу; дослідження інформаційних потоків на підприємстві; організація збору обліково-аналітичної інформації); особливості розвитку вітчизняного обліку (підпорядкованість бухгалтерського обліку податковим потребам; необхідність створення внутрішньої інформаційної системи та внутрішньої звітності); соціально-психологічний бар'єр між відомим і новим у даній сфері (страх перед новим; необхідність додаткового навчання; розробка спеціальних, більш складних методик).

Розглянувши основні проблеми впровадження оперативного управлінського обліку, слід звернути увагу на необхідність впровадження та узагальнення нових зарубіжних концепцій у вітчизняну практику, та законодавче закріплення цього питання. На нашу думку, оперативний управлінський облік повинен забезпечити надання керівниками якісно підготовленої оперативної інформації для прийняття поточних оперативних рішень за різними напрямками. Що стосується оперативного управлінського обліку товарними запасами, то узагальнивши літературні джерела, пропонуємо здійснити з цього напрямку види робіт, представлені на рисунку 2.8.

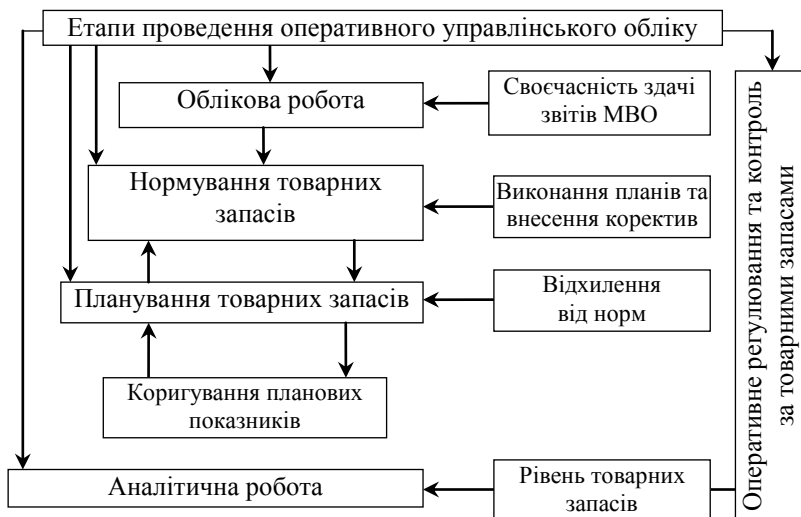


Рис. 2.8. Етапи проведення оперативного управлінського обліку товарних запасів

У межах кожного виду робіт необхідно здійснювати:

1) *облікову роботу* (розробити форми звітності матеріально-відповідальних осіб та керівників центрів відповідальності; розробити графік подачі звітів матеріально-відповідальних осіб; організувати облік товарних запасів за центрами відповідальності);

2) *нормування* товарних запасів методами нормування техніко-економічних розрахунків, економіко-статистичних, експертні методи нормування, економіко математичні методи нормування;

3) *планування* товарних запасів;

4) *аналітичну роботу*, яка передбачає: аналіз товарних запасів у динаміці; аналіз факторів, що вплинули на зміну товарних запасів; асортиментної структури товарних запасів; впливу цін на товарні запаси; якості товарних запасів; оборотності товарних запасів; оцінку ефективність управління товарними запасами; аналіз витрат на товаропросування;

5) *оперативне регулювання та контроль* за утворенням товарних запасів повинно включити наступні процедури: організацію контролю рівня товарних запасів; визначення оптимального рівня товарних запасів та точки замовлення; вивчення обсягів та причин створення наднормативних товарних запасів; розробка політики реалізації понаднормативних запасів [102, с. 191–230].

Ефективність оперативного управлінського обліку залежить від якісно підготовленої та своєчасно отриманої інформації, яка в більшій своїй частині береться з даних бухгалтерського обліку. Тому пропонуємо розпочати з удосконалення форм звітності матеріально-відповідальних осіб з включенням наступної інформації:

- обсяг товарних запасів за товарними групами та позиціями асортиментного переліку, що втратили товарний вигляд та непридатні до реалізації, а також, за якими встановлено лімітний термін завершення реалізації;
- наявність понаднормативних товарних запасів, що не користуються попитом населення;
- норматив товарних запасів за кожною товарною групою;
- роздрібний продаж, документовані втрати, надходження товарів за товарними групами.

Така додаткова інформація забезпечить можливість її оперативного узагальнення та аналізу несприятливих відхилень товарних запасів на торговельному підприємстві.

Аналіз товарних запасів має бути спрямований на виявлення резервів прискорення оборотності товарів, раціонального їх використання. Перед його проведенням слід підготувати вхідні данні (привести їх до співставимого вигляду, тобто перерахувати на індекс інфляції). Індекс інфляції – оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики індекс [143, с. 3]. Пропонуємо з цією метою використати рекомендації, наведені в П(С)БО 22 «Вплив інфляції».

Показники річної фінансової звітності підприємства за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90 і більше відсотків підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування. У П(С)БО 22 «Вплив інфляції» зазначено, що коефіцієнт коригування – відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного періоду) та на дату відношення (переоцінки) відповідної статті звітності [143, с. 4]. Кумулятивний приріст інфляції розраховують як добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний [143, с. 4]. Оцінка статей балансу за попередній рік визначається балансовою вартістю відповідних активів, власного капіталу і зобов'язань звітного року, якщо значення кумулятивного приросту не перевищує 90 відсотків.

Для цілей прийняття поточних управлінських рішень також використовуються дані Звіту про фінансові результати, які також приводяться до співставимого вигляду. Усі показники (крім собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг, товарів) коригуються із застосуванням коефіцієнта коригування, що визначається як відношення індексу інфляції на дату балансу та індексу інфляції на дату визнання

доходів та витрат, включених до відповідних статей [143, с. 4]. Скоригована вартість реалізованих товарів складається із суми скоригованої собівартості придбаних за звітних рік товарних запасів, збільшеної на скориговану собівартість залишків товарних запасів на початок звітного року, зменшену на скориговану собівартість залишків товарних запасів на дату коригування (кінець звітного періоду) [134, с. 10].

Вивчення товарних запасів у динаміці має на меті виявити основні закономірності їх розвитку, оцінити співвідношення, що склалися між зміною запасів та товарообігом, визначити забезпеченість товарообігу товарною масою.

Важливим завданням управлінського обліку є вивчення впливу факторів, що визначають стан та динаміку, оборотність товарних запасів. Така аналітична робота необхідна для того, щоб забезпечити раціональне формування та використання запасів. Вивчення впливу окремих факторів дозволяє також виявити можливості удосконалення управління товарними запасами, виявити резерви покращення процесу постачання, скорочення витрат на утримання запасів.

Досить ваговою є *проблема контролю залишків товарних запасів*, яка виникає на кожному торговельному підприємстві, оскільки вартість запасів представляє значний ліквідний актив. Тому досить важливо розробити таку систему обліку, яка б забезпечила мінімальні витрати як на придбання, так і на зберігання товарних запасів. Пропонуємо застосування системи *«just-in-time»*, тобто «точно в строк» (JIT) [218, с. 134]. У системі JIT наявність товарних запасів розглядається з філософської точки зору, існування яких ускладнює вирішення певних питань та не дає підприємству стати конкурентоспроможним. З практичної точки зору, враховуючи особливості діяльності торговельних підприємств України, метою JIT є зменшення будь-яких витрат, а головним критерієм успіху вважається наявність оптимального розміру товарних запасів.

У системі JIT поєднуються 5 функцій: накопичення запасів, зберігання, транспортування, передпродажна підготовка, контроль якості – в єдиний безперервний процес.

Закупівля товарних запасів повинна бути максимально наближена до моменту їх реалізації. *Закладений в основу JIT принцип полягає в необхідності закуповувати товарні запаси лише при їх необхідності, і тільки в такій кількості, яка необхідна споживачам.* JIT потребує жорсткого контролю за якістю запасів.

Важливим аспектом концепції JIT є акцент на дотриманні нових підходів при взаємозв'язках з постачальниками та формуванні товарних запасів. *Перевагами такої системи є:*

- зменшення рівня товарних запасів, що означає зменшення іммобілізації капіталу;
- зменшення циклу замовлення і підвищення надійності його виконання;
- покращення якості товарних запасів;
- зменшення витрат на утримання складських приміщень;
- зниження ризику морального старіння товарних запасів;
- витрати на придбання товарів можуть бути знижені за рахунок проведення більш широкого функціонально-вартісного аналізу та розширення взаємодії з категорією постачальників;
- зниження втрат від браку.

При вивченні стану товарних запасів не завжди приділяється належна увага *оцінці впливу сезонних коливань* попиту на їх розмір. Слабке врахування цих коливань протягом року призводить до значних відхилень запасів від встановлених нормативів, нерационального використання фінансових ресурсів та до необґрунтованих висновків щодо ефективності управління товарними запасами. Для виявлення сезонних коливань існують різноманітні математико-статистичні методи аналізу [102, с. 195; 98, с. 187]. Для торговельних підприємств найбільш доступним з них є метод простої середньої, який дозволяє розрахувати показники сезонності (*індекси коливань*) за період, що досліджується, а також охарактеризувати найбільш типові відхилення в коливанні показника кожного кварталу (місяця) порівняно із середніми рівнями за весь період, що вивчається (не менш ніж за 3–5 років).

Індекс коливань товарних запасів розраховується за формулою (2.1):

$$I_{\text{кол}} = \frac{\overline{TЗ_{in}}}{TЗ_n} \cdot 100, \quad (2.1)$$

де $\overline{TЗ_{in}}$ – середній розмір товарного запасу на i -ту дату протягом n -го періоду;

$TЗ_n$ – середній розмір товарного запасу за n -й період.

Індекс коливань показує, скільки відсотків від середнього рівня за весь період, що аналізується, складають товарні запаси на визначену дату.

З метою визначення ступеню задоволення попиту на конкретні товари, виявлення причин накопичення окремих товарних запасів у каналах торгівлі проводиться аналіз асортиментної структури. Джере-

лами такого аналізу є форми № 3-торг та № 4-торг, матеріали вибіркового обстеження, погодинних спостережень. Наявність диспропорцій між асортиментною структурою товарообороту та товарних запасів потребує прийняття термінових заходів щодо їх скасування. Такими заходами для торговельних підприємств є:

- проведення вибіркового обстеження внутрішньо групового стану товарних запасів;
- приведення наявного асортименту товарів у роздрібних підприємствах до відповідності встановлених асортиментних переліків;
- концентрація товарів складського асортименту в спеціалізованих підприємствах;
- організація своєчасного повернення товарів, завезених понад норму з магазинів на оптові склади, а комісійних товарів – комітентам;
- активізація торгівлі надмірними запасами; проведення їх уцінки для стимулювання збуту, активізація реклами неходових та залежалих товарів;
- покращення роботи з вивчення попиту на основі постійного врахування реалізованого та незадоволеного попиту для обґрунтування заявок на поточне завезення товарів;
- підсилення контролю за станом товарних запасів, переміщення надмірних запасів в інші пункти продажу.

Наступним вагомим етапом є аналіз формування цін на товарні запаси. Підприємство, як правило використовує свої активи для реалізації товарів або надання послуг, які здатні задовольняти бажання чи потреби споживачів; оскільки ці товари або послуги можуть задовольнити бажання чи потреби, споживачі готові платити за них і, отже, сприяти надходженню грошових коштів до підприємства. Грошові кошти самі надають послуги підприємству, оскільки вони керують усіма іншими активами [110, с. 58].

Ціна товару має забезпечити сталий запланований прибуток і конкурентоспроможність продукції. Водночас її розмір може змінюватися залежно від завдань, що вирішує фірма у визначеному часі і на конкретному ринку. Тобто ціни на товар треба використовувати для пристосування до умов ринку: витрат, попиту, конкуренції. Це здійснюється з допомогою змін у прейскурантах, застережень до умов продажу, націнок, знижок, компенсацій. Отже, використання механізму цін визначається конкретною метою конкретного торговельного підприємства. Такою метою може бути задоволення попиту сільського населення; необхідність збільшення обсягів збуту для здобуття переваг над конкурентами; прискорення отримання великої маси прибутку для компенсації інвестицій, поліпшення фінансового стану;

збереження досягнутих на ринку позицій та їх стабілізація, запобігання зниженню попиту.

Відтак цінова стратегія може базуватися на принципах мінімізація витрат, зростання попиту або протистояння конкурентам.

Стратегія, що базується на мінімізації витрат, передбачає використання чинників, які безпосередньо пов'язані з придбанням товарних запасів. Шукають можливість скорочення витрат на придбання для досягнення бажаного прибутку. Здебільшого попит у цьому випадку не вивчається. Навпаки, якщо стратегія базується на вивченні попиту, ціни визначаються з урахуванням їхньої придатності для споживачів цільового ринку. Стратегія протистояння конкурентам передбачає можливість установаження цін нижчих, однакових або вищих за ринкові. У цьому випадку ціна залежить від прихильності споживачів, рівня сервісу, іміджу товару, стану конкурентного середовища [72, с. 26].

В умовах вільної конкуренції з двох однакових товарів здебільшого вибирають найдешевший, а з однакових цін – найякісніший. Отже, якість є важливою ринковою характеристикою товару. Думки споживачів стосовно якості товарів, що пропонуються, стають визначальним фактором для формування стратегії конкуренції промислових фірм. Сучасність свідчить про безпрецедентне зростання значущості проблеми якості. На думку американського вченого А. Фейгенбаума, сьогодні для покупців якість промислових та споживчих товарів важить стільки ж або навіть більше ніж ціна [72, с. 33].

Під якістю розуміють сукупність властивостей і характеристик продукції (послуг), що дають можливість задовольнити обумовлені та передбачені потреби.

Вважаємо, що забезпечення якості є одним з головних напрямків управління товарними запасами, що забезпечує задоволення запитів споживачів. Здатність товару задовольнити заздалегідь визначені чи передбачувані потреби визначається з допомогою оцінювання її якості, що є необхідним для визначення можливостей упровадження конкретного товару на ринку, встановлення його ціни. Взаємозв'язок між якістю товарів та її ціною встановлена в американській моделі *PIMS* [139, с. 138].

Якщо показники знаходяться всередині заштрихованої смуги, то покупець вважає, що придбані ним товари варті витрачених коштів. В нижній частині – покупець отримав товар з визначеними споживчими властивостями і сплатив за нього прийнятну ціну, в верхній частині – покупець придбав товар з високими споживчими властивостями та високої якості за високу ціну.

Неякісні товарні запаси підлягають уцінці. Для визначення можливого розміру уцінки товарів слід співставляти збитки від уцінки з обсягом витрат, пов'язаних з обслуговуванням та зберіганням товарних запасів [102, с. 198]. Максимальний розмір уцінки ($P_{уц}$) пропонуємо визначається за формулою (2.2):

$$P_{уц} = \frac{P_{\tauз}}{PЦ_б} \cdot 100, \quad (2.2)$$

де $P_{\tauз}$ – розмір витрат, пов'язаних з обслуговуванням та зберіганням товарних запасів;

$PЦ_б$ – первісно встановлена роздрібна ціна відповідного товару (базова).

При обґрунтуванні розміру уцінки за групами слід враховувати також витратоємкість реалізації та терміни перебування їх у каналах торгівлі. Оцінка ефективності роботи з проведення уцінки товарів проводиться за допомогою визначення коефіцієнта ефективності уцінки ($E_{уц}$) (2.3):

$$E_{уц} = \frac{Д_{уц}}{З_{уц}}, \quad (2.3)$$

де $Д_{уц}$ – доходи, отримані від реалізації уцінених товарів;

$З_{уц}$ – збитки від проведення уцінки.

Чим вище значення даного показника, тим своєчаснішими виявляється рішення про проведення уцінки.

Інтегральний показник якості роботи з товарними запасами розраховується за формулою [102, с. 201] (2.4):

$$ІПЯ = 1 + \frac{T_{\phi} - T_{пл}}{T_{пл}} - \frac{З_{\phi} - З_{н}}{З_{н}}, \quad (2.4)$$

де T_{ϕ} – фактичний обсяг товарообороту;

$T_{пл}$ – плановий обсяг товарообороту;

$З_{\phi}$ – фактичний обсяг товарних запасів;

$З_{пл}$ – запаси товарів за нормативом.

Застосування даного показника можливо лише при умові $T_{\phi} > T_{пл}$ та встановленні планового обсягу товарообороту та нормативу товарних запасів. Пропонуємо здійснити заходи щодо впровадження планування та нормування товарних запасів. Оскільки ефективність використання товарних запасів буде тим вища, чим вище значення показника якості роботи з товарними запасами, тобто при досягненні умови:

$$T_{\phi} - T_{пл} \rightarrow \max; \quad З_{\phi} - З_{пл} \rightarrow \min.$$

Узагальнюючим показником оцінки ефективності використання товарних запасів може служити інтегральний показник ефективності управління ($E_{\tauз}$), що розраховується за формулою (2.5):

$$E_{\tauз} = \sqrt{I_{отз} \cdot I_{Ртз}}, \quad (2.5)$$

де $I_{отз}$ – темп зміни оборотності товарних запасів,

$I_{Ртз}$ – рентабельність товарних запасів.

Зростання інтегрального показника свідчить про покращення використання товарних запасів на торговельному підприємстві.

Аналіз оборотності товарних запасів полягає у виявленні резервів прискорення оборотності товарів при забезпеченні високої якості обслуговування населення.

Оборотність запасів – цей показник також відомий під назвою «оборот запасів» [209, с. 160]. Він показує скільки раз за певний період продаються запаси. Оскільки запаси представляють собою вкладений капітал, тому бажано підтримувати високий рівень оборотності товарних запасів. Розраховується двома шляхами [221, с. 15; 98, с. 216–217; 51, с. 311] (2.6; 2.7):

$$O_{\tauз} = \frac{V}{\bar{Tз}}, \quad (2.6)$$

де $O_{\tauз}$ – оборотність товарних запасів;

V – обсяг реалізації за продажними цінами;

$\bar{Tз}$ – середні товарні запаси.

$$O_{\tau z} = \frac{S}{\bar{TZ}}, \quad (2.7)$$

де S – собівартість реалізованих товарних запасів.

Друга формула дає більш реальний результат, оскільки запаси оцінюються за їх вартістю або нижче. Але так як інформація про собівартість реалізованих товарів не завжди є доступною перша формула використовується значно частіше.

Чим вище показник оборотності, тим менший період часу протягом якого товарні запаси знаходяться на підприємстві, що означає ймовірне зниження витрат на зберігання, втрат від псування та старіння запасів, високий рівень оборотності еквівалентний швидкому руху товарних запасів.

У системі управлінського обліку необхідно здійснювати планування показників оборотності товарних запасів з метою їх подальшого зіставлення з фактичними, що дасть можливість знаючи прискорення чи уповільнення операційного циклу, розрахувати суму додатково залучених чи вивільнених коштів у результаті уповільнення (прискорення) оборотності товарних запасів. Для ефективного управління товарними запасами пропонуємо розраховувати показники оборотності за товарними групами з подальшим їх ранжуванням за показником прискорення оборотності.

Витрати торговельного підприємства від уповільнення оборотності визначаються, виходячи зі зміни обсягу товарних запасів ($\Delta TZ_{по}$) та ціни капіталу підприємства ($Ц_k$). Для проведення розрахунків використовується формула (2.8):

$$П_{\Delta по} = \frac{TZ_{по} \cdot Ц_k \cdot Д}{360 \cdot 100} - \frac{ПО_{\phi} - ПО_{б}}{360 \cdot 100} \cdot \frac{T_{\phi} \cdot Ц_k \cdot Д}{360 \cdot 100}, \quad (2.8)$$

де $\Delta TZ_{по}$ – приріст товарних запасів у зв'язку із уповільненням їх оборотності;

$ПО_{\phi}, ПО_{б}$ – період обороту товарних запасів у днях обороту, відповідно в періоді, що аналізується, та базовому;

T_{ϕ} – фактичний товарооборот періоду, що досліджується;

$Ц_k$ – ціна капіталу підприємства, що аналізується, відсотків річних;

Д – тривалість періоду, що аналізується, днів.

Ефективність роботи з формування, використання та розміщення товарних запасів у межах оперативного управлінського обліку оцінюється на базі використання часткових та узагальнюючих показників ефективності. Перелік та методика розрахунку часткових показників ефективності наведена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Система часткових показників ефективності оперативного поточного управлінського обліку товарними запасами

Назва показника	Методика розрахунку	Примітки
1	2	3
Співвідношення фактичної та встановленої (за асортиментним переліком) широти асортименту товарів (K_a)	$K_a = \frac{A_\phi}{A_n},$ <p>де A_ϕ – фактична кількість різновидів товарів; A_n – кількість різновидів за встановленим асортиментним переліком товарів</p>	Ступінь досягнення нормативної широти асортименту
Коефіцієнт дотримання нормативу товарних запасів ($K_{дн}$)	$K_{дн} = \frac{\sqrt{\sum_{i=1}^n TЗ_i^2}}{НТЗ} \cdot 100,$ <p>де $TЗ_i$ – фактичний рівень товарних запасів в i-й період; $НТЗ$ – встановлений норматив товарних запасів; n – кількість спостережень за товарними запасами</p>	Ступінь дотримання встановленого нормативу товарних запасів та відносний розмір відхилень від його обсягу
Коефіцієнт концентрації товарних запасів у відповідній ланці торгівлі (місце розміщення) ($K_{кр}$)	$K_{кр} = \frac{TЗ_i}{TЗ},$ <p>де $TЗ_i$ – фактичний розмір товарних запасів, що знаходиться у відповідній ланці торгівлі (оптова, роздрібна), або в місці розташування (торговий зал, склад); $TЗ$ – загальний розмір товарних</p>	Оцінка ефективності розміщення з точки зору доцільності та витратності зберігання товарних запасів в різних ланках торгівлі (місцях розташування)

	запасів	
Рівень активної частини поточних запасів ($З_a$)	$З_a = \frac{З_\phi - З_c - З_{нхз}}{З_\phi} \cdot 100,$ <p>де $З_\phi$ – фактичні поточні запаси; $З_c$ – сума понаднормативних запасів; $З_{нхз}$ – сума неходових та залежалих товарів (що зберігаються в торговому залі понад 1 рік з моменту надходження)</p>	Ефективність роботи із неходовими та залежалими товарами, можливість залучення товарних запасів до обороту

Продовж. табл. 2.1

Назва показника	Методика розрахунку	Примітки
1	2	3
Частка неходових та залежалих товарів в загальному обсязі товарних запасів ($Д_{нхз}$)	$Д_{нхз} = \frac{ТЗ_{нхз}}{ТЗ} \cdot 100,$ <p>де $ТЗ_{нхз}$ – сума неходових та залежалих товарів; $ТЗ$ – загальна сума товарних запасів</p>	Ступінь відповідності товарних запасів споживчому попиту
Витрати обігу на одиницю товарних запасів ($В_o$)	$В_o = \frac{ВO_{тз}}{ТЗ},$ <p>де $ВO_{тз}$ – сума витрат обігу, пов'язаних з формуванням товарних запасів; $ТЗ$ – загальна сума товарних запасів</p>	Ефективність роботи по формуванню товарних запасів з точки зору витрат на їх формування та зберігання, оцінка витратності одиниці товарного запасу
Прибуток на одиницю товарних запасів ($П_z$)	$П_z = \frac{П}{ТЗ},$ <p>де $П$ – сума прибутку від реалізації товарних запасів; $ТЗ$ – середній розмір товарних запасів</p>	Ефективність роботи з точки зору отримання прибутку, оцінка рентабельності формування одиниці товарного запасу

У межах системи управлінського обліку проводиться *аналіз витрат на товаропросування*, що допомагає підприємству планувати заходи по реалізації товарів. *Визначено, що витрати на товаропросування – це витрати пов'язані з переміщенням товарів до спожив-*

вачів (витрати на зберігання, вантажно-розвантажувальні роботи, упаковка, реклама, транспортування, маркетингові дослідження).

Витрати на товаропросування можуть аналізуватися виходячи із виду товарних запасів, підрозділів підприємства, виробників, території, класу споживачів, ринків збуту, методів реалізації [218, с. 105].

Відповідно *норми витрат на товаропросування* можуть бути:

- загальними, що застосовуються для всіх функцій товаропросування всіма підрозділами підприємства;

- частковими, за допомогою яких визначаються окремі показники.

Норми, що застосовуються для визначення витрат на товаропросування, можуть представляти собою витрати в розрахунку на одне замовлення, один рахунок покупця, одну заявку, один день, одну гривню валового прибутку, відсоток податкових витрат від чистої виручки, торговельні витрати на одиницю реалізованого товару. У сфері товаропросування можуть застосовуватися декілька норм відносно одного й того ж елементу. Для торговельного підприємства пропонуємо встановлювати дані норми на одну заявку, оскільки в більшості випадків у магазини завезення товарних запасів здійснюється відповідно до заявок.

Центральною ланкою механізму оперативного управлінського обліку товарних запасів на рівні торговельного підприємства є *нормування та планування їх обсягу*. Норматив – величина регламентованої суми грошових коштів, необхідна підприємству на певний плановий період для формування мінімальних запасів [98, с. 211].

Метою нормування товарних запасів є визначення їх оптимальних розмірів для забезпечення планового обсягу товарообороту у визначених умовах, місці та часі створення необхідних матеріальних передумов для ритмічного та безперебійного продажу товарів при найменших витратах щодо їх формування, зберігання, регулювання. Нормування товарних запасів базується на принципах оптимальності, надійності, науковості, реальності, ефективності, що забезпечує не тільки власне економічний ефект, але й враховує соціальні аспекти проблеми ритмічності та безперервності товаропостачання населення необхідними товарами.

Нормування товарних запасів торговельними підприємствами суттєво відрізняється від організації та методики здійснення цього процесу в інших галузях народного господарства [102, с. 204]. Використання товарних запасів носить непослідовний та важко прогнозований характер, оскільки це пов'язано з такою рухомою категорією як попит населення, який чітко реагує на будь-які соціально-економічні, кліматичні, психологічні та інші зрушення. Тому часті випадки, коли дефіцитні на момент замовлення товари в час надходженні до

торговельної мережі підпадають під категорію, що користується слабким попитом і осідає в товарних запасах, та навпаки, товари з ряду неходових починають користуватися підвищеним попитом.

Товарні запаси є функцією попиту індивідуальних споживачів (населення), схильних до великого впливу випадкових обставин, а отже потребує систематичного вивчення. Проблема полягає у вивченні та моделюванні закономірностей товарних запасів та створенні на цій основі науково обґрунтованих нормативів.

Нормування методом техніко-економічних розрахунків полягає у визначенні норм за елементами запасу, які виділяються, виходячи з цільового використання товарних ресурсів [98, с. 212]. Розрахунок нормативу здійснюється по товарних групах з виділенням наступних складових: робочого запасу (представницький асортиментний набір (\mathcal{Z}_{ac}); запас на одноденну реалізацію (\mathcal{Z}_{cp}), запас на час приймання та підготовки товарів до реалізації ($\mathcal{Z}_{підг}$), запасу поповнення та страхового запасу.

Загальний розмір робочого запасу в днях обороту визначається за формулою (2.9):

$$T\mathcal{Z}_{pz} = \mathcal{Z}_{ac} + \mathcal{Z}_{cp} + \mathcal{Z}_{підг} = \sum_{i=1}^K m \frac{\mathcal{C}_i}{T_o} + 1 + \mathcal{Z}_{підг}, \quad (2.9)$$

де m – кількість різновидів товарів;

\mathcal{C}_i – середня ціна різновидів товарів i -тої групи;

T_o – середньоденна реалізація товарних запасів i -тої групи;

K – кількість товарних груп, що реалізуються.

Запас поточного поповнення ($\mathcal{Z}_{пп}$) розраховується за формулою (2.10):

$$\mathcal{Z}_{пп} = r \frac{m}{2}, \quad (2.10)$$

де r – середня частота завозу товарів;

m – кількість різновидів товарів, які повинні бути присутні в асортименті магазину певного типу;

n – кількість різновидів товарів, що знаходяться в середньому в одній партії товарів.

Щодо різновидів товарів вузького асортименту, то нормативи розраховуються в цілому по товарній групі без врахування асортиментних позицій як відношення кількості днів в періоді до кількості поставок за товарною групою в періоді, на який здійснюється планування.

Страховий (резервний, буферний, гарантійний) запас створюється для забезпечення безперервної торгівлі у разі значного збільшення попиту в окремі періоди, можливого порушення термінів та обсягів поставки товарів та інших непередбачених обставин. На основі вивченого досвіду торговельних підприємств Н.М. Ушакова та Л.О. Лігоненко пропонують враховувати страховий запас у розмірі до 100 % по товарах простого асортименту і до 50 % розміру торговельного запасу складного асортименту [102, с. 208] з використанням наступних формул (2.11; 2.12):

$$TЗ_{стр} = K \cdot TЗ_{рз} + TЗ_{пп} \quad \text{або} \quad (2.11)$$

$$TЗ_{стр} = 2 \cdot \overline{TЗ_{пп}}, \quad (2.12)$$

де $TЗ_{стр}$ – страховий запас;

$TЗ_{рз}$ – робочий запас;

$TЗ_{пп}$ – запас поточного поповнення;

K – коефіцієнт резервування (норми по кожній товарній групі можуть розраховуватися індивідуально з використанням теорії ймовірності).

Загальна норма товарних запасів у днях обороту визначається як сума всіх розглянутих вище елементів з врахуванням запасів у дорозі та товарів, що відвантажено за документами. Їх обсяг визначається виходячи з їх розміру, що склався за даними бухгалтерського обліку. *Метод техніко-економічних розрахунків* має переваги, а саме: у ньому враховано не тільки загальний обсяг товарних запасів за вартістю, а і його речовий склад; він передбачає розробку асортиментного мінімуму для кожного магазину та контроль за його дотриманням; дає можливість простежити весь процес створення та витрачання товарних запасів; враховує умови та особливості роботи кожного підприємства (організацію завезення товарних запасів, комплектування асор-

тименту, порядок приймання та підготовки товарів до продажу та інше).

Незважаючи на переваги, тривалу історію його удосконалення, застосування на практиці він не знайшов. *Основними недоліками є:* складність та трудомісткість розрахунків; необхідність детальної інформації про умови торговельного процесу та постачання підприємства в плановому періоді, про кількість асортиментних різновидів, їх середню ціну, обсяг товарообороту по групах товарів, їх внутрішню групову структуру, витрати часу на приймання товарів; неврахування фінансових можливостей підприємства щодо утворення товарних запасів.

Економіко-статистичні методи нормування товарних запасів базуються на вивченні рівня товарних запасів, що склався за минулі періоди, з врахуванням впливу окремих факторів на швидкість обороту товарних запасів.

Перевагою методів цієї групи, які визначили популярність їх практичного застосування, є простота розрахунків. Однак їх застосування має суттєвий недолік: у встановлений норматив певною мірою переносяться недоліки, що раніше мали місце в організації торговельного процесу.

Основними методами цієї групи є:

– нормування товарних запасів з врахуванням їх середньорічних змін. Застосовується в разі розвитку підприємства і передбачає побудову динамічного ряду товарних запасів та проведення його згладженням з використанням ковзких середніх простих [102, с. 213].

Середньорічну зміну товарних запасів (Δ) визначають за формулою (2.13):

$$\Delta = \frac{Y_n - Y_1}{n - 1}, \quad (2.13)$$

де Y_n – завершуючий показник (рівень) згладженого динамічного ряду;

Y_1 – перший показник (рівень) згладженого динамічного ряду;

n – кількість показників (рівнів) динамічного ряду.

Норматив товарних запасів на плановий рік визначається як сума завершуючого показника згладженого динамічного ряду та середньорічної змінності товарних запасів.

– нормування товарних запасів з використанням коефіцієнтів еластичності в процесі чого розраховують значення коефіцієнтів еластичності зміни запасів i -тої групи при зміні товарообороту (2.14):

$$E_i = \frac{\Delta Z_i}{\Delta T_i} \cdot \frac{T_i}{Z_i}, \quad (2.14)$$

де ΔZ_i – приріст товарних запасів i -тої групи в базисному періоді, грн;

ΔT_i – приріст обсягу продажу товарних запасів i -ї групи, що передує базисному;

Z_i – запаси товарних запасів i -ї групи в періоді, що передує базисному;

T_i – товарооборот по i -тій товарній групі, у період, що передує базисному.

Далі визначають приріст обсягу продажу товарів i -тої групи в періоді, що планується (ΔT_{pi}) у відсотках з метою визначення приросту товарних запасів i -тої групи (ΔZ_{pi}) (2.15):

$$\Delta Z_{pi} = E_i \cdot T_{pi} \quad (2.15)$$

Норматив запасів розраховують за формулою (2.16):

$$Z_{\pi} = Z_{\text{бп}i} \cdot \frac{100 + \Delta Z_{pi}}{100}, \quad (2.16)$$

де $Z_{\text{бп}i}$ – запаси товарів i -тої групи в базисному періоді, грн.

– нормування товарних запасів з урахуванням пропорційності коливань рівня запасів коливанням обсягу реалізації (метод пропорційного відхилення) [102, с. 214] (2.17):

$$Z_{\pi} = Z \cdot 0,5 \left(1 + \frac{T_m}{T} \right), \quad (2.17)$$

де Z_{π} – запаси на початок періоду;

Z – середні товарні запаси за досліджуваний період;

T_m – реалізація товарних запасів за досліджує мий період;

T – середній обсяг реалізації за досліджуваний період.

В основі даного методу лежить принцип, за яким відхилення фактичного запасу від середнього завжди має бути в двічі меншим (складати 50 %) відхилення обсягу реалізації від середнього значення.

– нормування товарних запасів на основі відносних коефіцієнтів співвідношення товарних запасів та товарообороту (індексний метод) при якому розраховують коефіцієнт співвідношення товарних запасів та товарообороту (2.18):

$$K = \frac{TЗ}{T + TЗ}, \quad (2.18)$$

де K – відносний показник співвідношення товарних запасів та товарообороту,

$TЗ$ – середні товарні запаси за період, що аналізується,

T – товарооборот за той же період.

Норматив товарних запасів на плановий період ($З_{пл}$) розраховується (2.19):

$$З_{пл} = T_{пл} \cdot \begin{pmatrix} K \\ 1 \quad K \end{pmatrix}, \quad (2.19)$$

де $T_{пл}$ – план товарообороту.

Метод експертних оцінок передбачає експертне (суб'єктивне) коригування розрахункових даних, отриманих у результаті використання інших методів, з врахуванням очікуваних (прогнозованих) змін окремих факторів або закономірностей (тенденцій), що склалися. Експертне коригування базується на особистій оцінці перспектив розвитку товарообороту, споживчого попиту, швидкості обороту товарних запасів, на прогнозуванні наслідків змін факторів, що не мають кількісної оцінки. До даного методу доцільно звертатися, коли отримання додаткової інформації пов'язане з великими матеріальними чи трудовими витратами, тобто коли використання інших (більш об'єктивних) методів стає неможливе або неекономічне.

В основі *економіко-математичних методів* лежить застосування апарату математичної статистики. Незважаючи на значну трудомісткість та складність розрахунків (застосування ЕОМ для виконання необхідних розрахунків суттєво спрощує проведення обчислювальних процедур) дані методи (метод екстраполяції (трендовий метод),

кореляційно-регресійний аналіз, оптимізаційних моделей) все ширше використовується в практичній діяльності по управлінню товарними запасами, особливо на великих торговельних підприємствах та в оптовій ланці.

На основі визначених нормативів товарних запасів здійснюється їх планування (2.20):

$$TЗ_{пл} = H_{пз} \cdot T_o + TЗ_{сз} + TЗ_{цп}, \quad (2.20)$$

де $TЗ_{пл}$ – планова сума товарних запасів на кінець планового періоду;

$H_{пз}$ – норматив товарних запасів поточного зберігання, у днях обороту;

T_o – одnodенний обсяг реалізації товарних запасів у плановому періоді;

$TЗ_{сз}$ – сума запасів товарів сезонного зберігання та дострокового завоzu, що планується;

$TЗ_{цп}$ – сума товарних запасів цільового призначення, що планується.

План товарних запасів має забезпечити підвищення показників оборотності та рентабельності товарних запасів.

Отже, всі етапи, зазначені на рис. 2.8 взаємообумовлені і їх реалізація у єдиній системі сприятиме покращенню якості управління товарними запасами через оперативне регулювання та контрольні процедури.

У нашому дослідженні ми не відокремлюємо функцію контролю від облікової системи підприємства.

Термін «контроль» має французьке походження. «*Le controle*» означає перевірку чи спостереження з метою перевірки. У французьку мову це слово увійшло з латинської. «*Contra*» – означає протидію. «*Role*» (лат.) – міра впливу, значення, ступінь участі у чомусь. Щодо управлінського обліку термін «контроль» необхідно розглядати саме в контексті протидії чомусь небажаному, виявлення, попередження, припинення поведінки з боку будь-кого з метою досягнення запланованого.

Отже, *контроль товарних запасів – це систематичне спостереження та перевірка процесу функціонування центрів відповідальності за товарні запаси з метою встановлення відхилень від заданих параметрів, що характеризують об'єкти управлінського обліку.*

Оперативне управління передбачає організацію контролю рівня товарних запасів, який залежить від розміру підприємства, політики та технології менеджменту, обсягу, видів та інших особливостей запасів.

Найбільше розповсюдження отримали наступні системи контролю запасів:

- метод червоної лінії, суть якого полягає у визначенні мінімальної (лімітної) межі, нижче якої рівень запасів не повинен опускатися. По досягненні цієї межі відбувається автоматичне розміщення нового замовлення на товари;

- двосекторний метод контролю, відповідно якого запаси для зберігання розміщуються в двох секторах – робочому та резервному. Коли запаси робочого сектора витрачено, включаються два процеси – поповнення робочого сектора за рахунок резервного, та розміщення нового замовлення на товари.

Ефективна побудова та реалізація сучасних систем контролю рівня товарних запасів може бути організована тільки на основі використання комп'ютерних технологій, автоматизованих систем обліку запасів та розміщення замовлень у постачальників.

Використання таких систем, а також магнітного штрихового кодування товарів дозволяє спостерігати рух кожної одиниці товарів, отримувати інформацію по стан запасів при досягненні точки замовлення, автоматично розміщувати запаси через комп'ютерну мережу за допомогою вбудованого модельного інструментарію, контролювати поповнення запасів.

Управлінський облік запасів вимагає значних зусиль у різних функціональних службах підприємства, менеджери яких повинні усвідомлювати, що тільки за певних умов можна досягти ефективного збуту, що прибуток можна збільшити, скоротивши розмір запасів, і, що товарно-матеріальні ресурси – це не просто активи, оцінені за кількістю і вартістю, а ресурси, на створення яких використані час і праця багатьох працівників підприємства. Саме тому підвищується значення контролю поточних витрат на зберігання запасів, створення і підтримку їх страхового запасу, визначення розміру економічного розміру замовлення з метою відповіді на питання: «Скільки і коли замовляти?».

Оптимальний розмір можна визначити за тими витратами, на які впливає кількість запасу, що зберігається, або кількість замовлень (разів розміщення замовлень). Якщо за один раз замовляється більше одиниць, то число замовлень буде меншим; це сприятиме скороченню витрат на розміщення замовлення. Між тим, при меншому числі замовлень середній розмір замовлень буде збільшуватися, що призведе до збільшення витрат на зберігання. Тому виникає проблема пошуку *оптимального розміру замовлення* – кількості, при якій загальні витрати на розміщення замовлення та його зберігання стають мінімальними. Його можна визначити, підготувавши таблицю із

значеннями загальних витрат для різних розмірів замовлення, графічним способом або за допомогою відповідних формул.

У більшості літературних джерел пропонується використання моделі, розробленої у 1915 р. Фордом В. Харрісоном [10; 91; 116; 135]. Ідея побудови моделі полягає у визначенні такого рівня запасів, дотримання якого мінімізує сукупні витрати по управлінню ними. При цьому сукупні витрати групується на три однорідні групи: витрати зберігання; витрати, пов'язані з *формуванням* товарних запасів та витрати, які виникають внаслідок *недостатньої кількості товарних запасів*.

Побудова моделі базується на припущеннях про те, що попит на запаси відомий та на певному проміжку часу залишається постійним; ціна закупівлі товарів у постачальника не залежить від обсягу замовлення, що не відповідає реальній діловій практиці; час поставки, тобто час між розміщенням замовлення та надходженням запасів до складу відомий та є постійною величиною; при даному рівні запасів витрати не змінюються у часі; поставка здійснюється однаковими партіями в дискретні проміжки часу. Формули розрахунку оптимального розміру запасів наведені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Формули для розрахунку оптимального розміру запасів

№ з/п	Назва показника	Позначення	Формула розрахунку
1	2	3	4
1	Розмір одного замовлення	Q – розмір одного замовлення; S – обсяг реалізації на рік (у нат. од.); N – кількість замовлень на рік	$Q = \frac{S}{N}$

Продовж. табл. 2.2

№ з/п	Назва показника	Позначення	Формула розрахунку
1	2	3	4
2	Середній розмір наявних запасів протягом періоду реалізації партії	A – середній розмір наявних запасів	$A = \frac{S}{2N}$

3	Сукупні витрати на зберігання	T_1 – сукупні витрати зберігання; p – ціна закупівлі одиниці запасу у постачальника; Cp – середні витрати зберігання (у відсотках від вартості запасів)	$T_1 = pA = \frac{pQ}{2}$
4	Сукупні витрати розміщення та транспортування запасів	T_2 – сукупні витрати на розміщення та транспортування запасів; F – витрати на розміщення одного замовлення та його транспортування	$T_2 = FN = \frac{FS}{2A} = \frac{FS}{Q}$
5	Сукупні витрати управління запасами	T – сукупні витрати управління запасами	$T = T_1 + T_2 = \frac{CpQ}{2} + \frac{FS}{Q}$
6	Оптимальний розмір запасів	Q^* – оптимальний розмір запасів	$Q^* = \sqrt{\frac{2FS}{Cp}}$
7	Оптимальна кількість замовлень на рік	N^* – оптимальна кількість замовлень на рік	$N^* = \frac{S}{Q^*} = \sqrt{\frac{CpS}{2F}}$
8	Оптимальна кількість днів між замовленнями	t^* – оптимальна кількість днів між замовленнями	$t^* = \frac{365}{N^*} = 365 \sqrt{\frac{2F}{CpS}}$
9	Рівень запасів, після якого слід розміщувати нове замовлення	Q_0 – рівень запасів, після якого слід розміщувати замовлення; t_n – період поставки (час між розміщенням замовлення та отриманням запасів); q – обсяг реалізації товарних запасів у день	$Q_0 = t_n \cdot q$

При розрахунках оптимального розміру товарних запасів беруть до уваги тільки *релевантні* витрати (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Групування витрат з метою підготовки інформації для визначення оптимального розміру товарних запасів

Релевантні витрати (ті, що змінюються в залежності від рівня запасів)	Нерелевантні витрати (ті, що не змінюються при зміні рівня запасів)
Витрати на зберігання	
Альтернативні витрати інвестування у запаси	Витрати на придбання запасів
Прирісні витрати на страхування, якщо розмір платежів залежить від коливання вартості запасів	Заробітна плата працівників складу
Прирісні складські витрати та витрати на зберігання – тільки ті, що змінюються при зміні кількості замовлених одиниць	Орендна плата за обладнання чи споруди, які взято в оренду
Прирісні витрати на обробку запасів	
Орендна плата за основні засоби, які передано в оренду	
Витрати, пов'язані з втратою необхідних характеристик запасів, які зберігаються	
Витрати, пов'язані з формуванням (розміщенням) запасів	
Прирісні канцелярські витрати на оформлення та одержання замовлення (тільки ті, що відносяться до конкретного замовлення)	Загальні витрати стосовно рішень щодо всіх замовлень тощо
Оплата рахунків тощо	

В управлінні за товарними запасами неабиякі можливості розкриває застосування *ABC*-аналізу. Його методика може бути застосована:

- для реалізації контрольної функції обліку в системі управління матеріальними ресурсами, яка в сучасних умовах змінюється від контролю за збереженням запасів до підтримки рівня капіталовкладень в запаси, контролю за ефективністю використання, оптимізації розміру, мінімізації витрат на створення і утримування;
- для підготовки інформації з метою обґрунтування рішення щодо вибору найвигідніших постачальників та видів матеріалів;
- для підготовки інформації з метою обґрунтування рішення щодо прискорення оборотності виробничих запасів;
- для оптимізації постійних витрат та сфер діяльності у процесі виробництва.

Отже для контролю рівня товарних запасів можливо застосувати *ABC*-аналіз. Деякі автори цей метод називають «контролем запасів за допомогою їх класифікації» [31, с. 96].

В економічній літературі з логістики, управлінського обліку, контролінгу його суть і можливості описані недостатньо глибоко, а в деяких виданнях взагалі ці питання не піднімалися. Між тим, досвід свідчить про підвищення дієвості контролю, якщо основну увагу

концентрувати на запасах високої вартості, які повинні підлягати 100 % інвентаризації, а малоцінні – контролюватися вибірково.

В основі методу *ABC*-аналізу лежить уже відоме українським економістам правило Паретто «20 на 80». Суть його полягає в тому, що якщо 80 % витрат припадає на 20 % видів товарних груп, то саме цим видам необхідно приділити увагу в процесі управління товарними запасами.

Зауважимо, що для проведення *ABC*-аналізу необхідно мати якісно побудований аналітичний облік запасів, оскільки результати аналізу і контролю товарних запасів здійснюються за трьома групами – А, В, С. До групи А мають бути віднесені найбільш вартісномісткі види товарів (20 %), тобто ті, які вимагають 80 % витрат. *За запасами цієї групи найбільш ретельно визначають розміри і час замовлень.* Розмір витрат на видачу і оформлення переглядають щоразу при розміщенні нового замовлення і за запасами встановлюють жорсткий контроль.

До групи В відносять товарні запаси середньої важливості. У кількісному відношенні вони становлять 15 % загального обсягу витрат. За цією групою визначають економічний розмір замовлення і моменти видачі повторного замовлення. Змінні величини переглядають раз на квартал чи півроку. *За ними встановлюється звичайний контроль і передбачається підготовка якісної інформації для своєчасного коригування змін у використанні їх русі.*

До групи С попадають ті товарні запаси, сумарна вартість яких складає 5 % усіх витрат підприємства на їх створення. За запасами цієї групи *жодних формальних розрахунків не проводять*, повторні поставки здійснюють протягом 1–2 років, перевірка наявності здійснюється один раз на рік (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Види контролю за групами запасів

Група	Частка у витратах на створення товарних запасів, %	Вид контролю
А	80	Систематичний, жорсткий, посилений, суцільний
В	15	Помірний, вибірковий
С	5	Періодичний, вибірковий

Отже, для створення сучасної моделі контролю товарних запасів необхідно виконати наступні процедури. Перш за все, скласти перелік запасів з виділенням усіх складових їх первісної оцінки та елементів вартості – ціна, кількість, сума (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Перелік товарних груп на складі «Мега-люкс»

Назва (умовно)	Ціна	Кількість	Вартість
А	10	10 000	100 000
Б	100	200	20 000
В	85	100	8 500
Г	3	5 000	15 000
Д	4	1 000	4 000
Ж	10	6 000	60 000
З	300	2	600
І	100	20	2 000
К	60	50	1 400
Л	20	70	1 400
М	30	3	90

Потім перелік необхідно перегрупувати у порядку зростання вартості запасів (табл. 2.6).

Таблиця 2.6.

Систематизований перелік товарних запасів на складі «Мега-люкс»

Назва	Ціна	Кількість	Вартість	Наростаючим підсумком	
				грн	частка у вартості матеріалів, %
А	10	10 000	100 000	100 000	46,60
Ж	10	6 000	60 000	160 000	74,56
Б	100	200	20 000	180 000	83,88
Г	3	5 000	15 000	195 000	91,10
В	85	100	8 500	203 500	94,83
Д	4	1 000	4 000	207 500	96,69
К	60	50	3 000	210 500	98,09
І	100	20	2 000	212 500	99,02
Л	20	70	1 400	213 900	99,68
З	300	2	600	214 500	99,96
М	30	3	90	21 4590	100,00

Інформація, одержана після ранжування товарних запасів за вартістю, свідчить про те, що на групи товарів А, Ж, Б припадає більше 80 % витрат (83,88 %). Отже, вони будуть віднесені до груп посиленого контролю (А). Позиції Г, В, Д забезпечують наступні більш як 15 % витрат і будуть віднесені до груп помірного контролю (В). Наступні 5 позицій (С) контролюватимуться періодично.

Наведена методика дозволить зосереджувати зусилля менеджерів лише на тих запасах, від утримування яких очікується найбільша від-

дача. Концентруючись на суттєвих для управління запасах, виявляють, вартість яких є найбільшою і за рахунок яких складових – транспортно-заготівельних, посередницьких витрат, заробітної плати, постійних витрат тощо. В подальшому вишукуються можливості впливу на складові елементи, від яких залежать найважливіші витрати, пов'язані із запасами.

Таким чином, необхідною умовою для *ABC*-аналізу є попереднє групування запасів, перегрупування у порядку важливості на основі їх питомої ваги в річних витратах або за важливістю у процесі виробництва. Це особливо зручно, якщо підприємство має широкую номенклатуру товарних запасів, більшість з яких не відіграють суттєву роль у витратах на їх створення.

Отже, для підготовки якісної інформації про виробничі запаси завдяки системі управлінського обліку мають бути реалізовані такі основні завдання:

- групування товарних запасів для цілей їх обліку та контролю;
- обґрунтування методики оцінки запасів при їх оприбуткуванні та вибутті;
- забезпечення розробки реальних нормативів товарних запасів,
- сприяння контролю за витратами, пов'язаними з розміром товарних запасів;
- визначення економічного розміру замовлення товарів;
- планування потреб у запасах та контроль за рухом товарів за відповідними каналами збуту.

Отже, оперативний управлінський облік товарних запасів передбачає систематичне проведення роботи з моніторингу стану товарних запасів, підтримки їх оптимального розміру, своєчасного поповнення та підтримки товарних запасів на рівні встановленого нормативу. Метою проведення цієї роботи на торговельних підприємствах України є:

- забезпечення безперервного та ритмічного збуту товарів, зокрема в умовах зміни споживчого попиту;
- мінімізація сукупних витрат з формування та зберігання запасів;
- недопущення втрат товарних та фінансових ресурсів підприємства.

2.4. Спрямованість на стабілізацію фінансового стану

Управління підприємством в умовах ринкової економіки неможливе без планування господарської діяльності на всіх рівнях. Найважливішим є стратегічний рівень, на якому приймаються життєво важливі для подальшого розвитку підприємства управлінські рішення. Тому

об'єктивно постає проблема ефективної організації стратегічного управлінського обліку на підприємствах торгівлі України.

Стратегічний управлінський облік – це система забезпечення та аналіз даних управлінського обліку про підприємство, його конкурентів для використання при розробці та контролі за реалізацією економічної стратегії, особливо відносно рівня і тенденції в реальних витратах та цінах, обсягах, частці ринку, потоці грошових коштів і необхідної частки загальних витрат підприємства [169, с. 25]. Вивчення завдань цього виду обліку свідчать, що вони в основному стосуються прийняття рішень на перспективу через вивчення можливостей взяття підприємством зобов'язань та передбачення наслідків їх прийняття [113, с. 27]. Основою вирішення цих завдань є по суті вже існуючі інформаційні системи. Б. Райан з цього приводу зазначає, що в стратегічному обліку фінансова звітність і відповідно фінансовий облік та інформаційна система управлінського обліку, розглядаються як єдине ціле [158, с. 30].

Стратегічним управлінським обліком називають певний спосіб відображення фінансових та облікових проблем підприємства. Він належить до фінансового аналізу проблем, пов'язаних з чотирма чинниками (чотири «С» – *commitment, control, cash (cost), capabilities*) за Б. Райаном [158, с. 54; 54, с. 155]:

- зобов'язаннями (домовленість між двома або більше сторонами для здійснення відповідної діяльності, що має економічну доцільність, з їх допомогою відбувається обмін економічними цінностями. Вони є центром навколо яких будуються ділові операції [7, с. 157]);
- контролем (бюджетуванням. Здійснення бюджетного контролю забезпечується шляхом аналізу відхилень бюджету від фактичних показників [7, с. 158]);
- наявними коштами (витратами);
- потенціалом (визначають якою діяльністю підприємство може займатися успішно, а від якої слід відмовлятися).

Склад чинників стратегічного управлінського обліку та методика їх використання при підготовці стратегічних рішень залишаються проблемою для підприємств торгівлі України. Безперечним початком для послідовного вирішення важливої проблеми майбутньої діяльності підприємств повинно стати формування стратегічного управлінського обліку – інформаційної системи, що включає фінансову звітність, систему обліку та контролю витрат за всіма процесами фінансово-господарської діяльності. Стратегічний облік є логічним продовженням оперативного управлінського обліку, спрямованим на розробку стратегічних управлінських рішень, які орієнтовані на майбутнє, мають високий рівень невизначеності, носять глобальний характер і важливість наслідків стратегічних рішень для торговельного підприємства.

Вважаємо, що проблемним питанням залишається процес здійснення стратегічного управлінського обліку. Пропонуємо наступну послідовність його проведення (рис. 2.10).

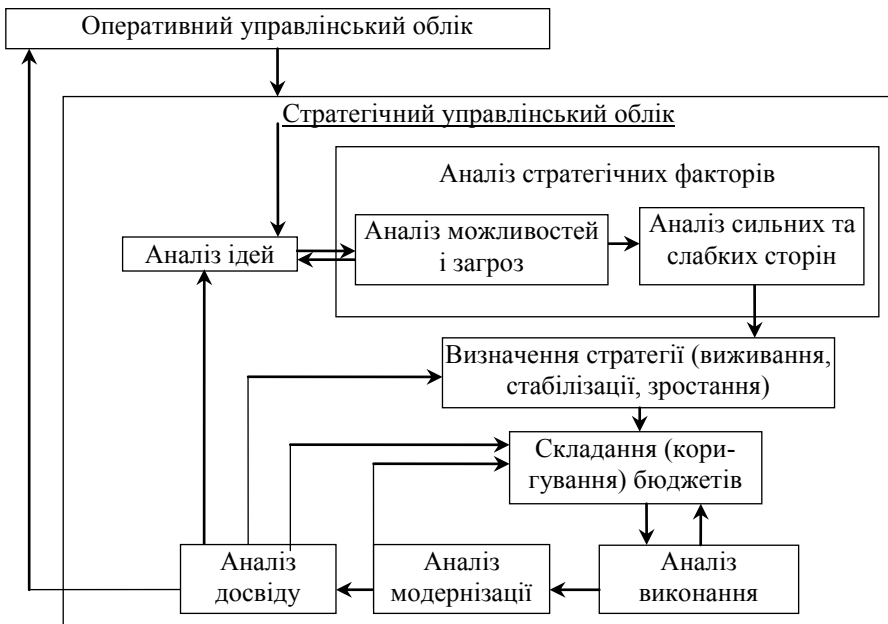


Рис. 2.10. Етапи стратегічного управлінського обліку

Першим етапом циклу є визначення та представлення ряду ідей. Далі оцінюються їх життєздатність і обґрунтованість, визначаються різноманітні наслідки і попередньо їх аналізують. Розробляється стратегія пристосування до зовнішнього середовища (аналіз можливостей і загроз) та формування внутрішнього середовища підприємства (аналіз сильних та слабких сторін). На основі чого формується система бюджетів, як план майбутніх дій підприємства чи організації. Пересвідчуються у реальності їх виконання за умови виникнення можливих як внутрішніх так і зовнішніх перешкод і обмежень.

Наступний етап – розробка плану модернізації (уточнення, пристосування, поліпшення) стратегії у нестабільному ринковому середовищі. Здійснення заключної оцінки, враховуючи не тільки результати віртуального моделювання стратегії, але й досвід реалізації попередніх стратегій і перехід до аналізу нової стратегії, ідея якої може виникнути.

Отже, *стратегічний управлінський облік це дослідницький процес, який, на нашу думку, повинен носити безперервний характер, спрямованість на стабілізацію фінансового стану торговельного підприємства*. Тому розглянемо три види стратегій, які ми вважаємо, чітко окреслюють стратегічний процес розвитку торговельного підприємства:

- *стратегія виживання* – це процес прийняття управлінських рішень стосовно виходу підприємства з економічної кризи. Дана стратегія направлена на зменшення збиткового рівня реалізації товарних запасів через кардинальні зміни в системі управління, фінансів та маркетингу. Метою стратегії виживання є щонайшвидше фінансове оздоровлення підприємства, зменшення збитків, підвищення рентабельності та перехід до наступного виду стратегії – стабілізації. Торговельне підприємство, яке застосовує стратегію виживання, повинно насамперед визначитися із асортиментом товарних запасів, з'ясувати реалізація якого виду товарних запасів гальмує процес виходу з кризи і чи доцільно його реалізовувати. Іноді навіть необхідно змінити напрямки діяльності, особливо для торговельних підприємств, що розташовані в сільській місцевості;

- *стратегія стабілізації* – це процес прийняття рішень в умовах нестабільності та невизначеності. Умовами застосування даної стратегії є постійні коливання обсягу продажу та постійна зміна доходу. Метою застосування є отримання постійного доходу, зокрема прибутку. Разом з тим, торговельне підприємство, яке застосовує стратегію стабілізації в подальшому планує перейти до стратегії зростання;

- *стратегія зростання (росту)* – характеризується постійним ростом обсягу реалізації товарних запасів, прибутку, зменшенням бартерних операцій. Дотримуючись даної стратегії торговельне підприємство має можливість постійно нарощувати обсяги реалізації, розширювати асортимент товарних запасів, співпрацю з іншими підприємствами. На необхідність впровадження стратегії зростання, як правило, вказує стабільність в отриманні прибутку.

Основним елементом стратегічного управлінського обліку вважаємо стратегічний аналіз. В економічній літературі мало приділено уваги визначенню стратегічного аналізу.

Р.А. Фатхудінов вважає, що стратегічний аналіз – це виконання відповідної функції управління, орієнтованої на перспективу і такої, що має високу невизначеність [194, с. 408]. Є.В. Мних та І.Д. Ференц визначають стратегічний аналіз як дослідження економічної системи за параметрами, які визначають її майбутній стан. Його особливість полягає у проєкції минулого і теперішнього стану об'єкта на перспективу, з урахуванням спадковості чи повної стійкості зміни економічних показників [112, с. 19]. К.І. Радченко зазначає, що це комплексне дослідження позитивних і негативних факторів, які можуть вплинути на економічне становище підприємства у перспективі, а також шляхів

досягнення стратегічних цілей підприємства [160, с. 65]. В.М. Попова і С.І. Ляпунова під стратегічним аналізом розуміють засіб перетворення бази даних, отриманих в результаті аналізу середовища, в альтернативні стратегічні плани розвитку підприємства [6, с. 56]. На підставі процитованих визначень та власного бачення проблеми можна зробити висновок про те, що стратегічний аналіз – це дослідження системи, в якій функціонує підприємство, направлене на розробку стратегічних планів та пошуку шляхів їх досягнення.

Досліджуючи сутність стратегічного аналізу зупинимось на понятті стратегія. У перекладі з грецької стратегія (*strategos*) означає «мистецтво генерала» [160, с. 60] або «наука та мистецтво розгорнення військ до бою» [119, с. 27]. З часом даний термін почали використовувати політики та економісти. Починаючи з 1926 р. у галузі економіки під стратегією почали розуміти управління ресурсами [101, с. 12].

Наприкінці 60-х – у середині 70-х років ситуація дещо змінилася. Високий рівень конкуренції, який невпинно зростав, змусив економістів переглянути традиційні підходи до розуміння стратегії. Стратегією почали вважати не тільки правильне управління ресурсами, але й правильне визначення напрямків діяльності на ринку. Стратегія все частіше трактувалася як план досягнення перемоги над конкурентами з допомогою комплексу різноманітних дій [160, с. 61].

У 80-х – початку 90-х років стратегія стала невід'ємною частиною управління бізнесом практично у всіх країнах з ринковою економікою. Сучасне визначення стратегії наступне: І. Ансофф стверджує, що стратегія – перелік правил для прийняття рішень, якими організація керується у своїй діяльності [217, с. 117]; на думку А.А. Томпсона і А. Дж. Стрікланда, стратегія – це план управління фірмою, спрямований на зміцнення її позицій, задоволення споживачів та поставлених цілей [189, с. 11]; Редченко К.І. розуміє стратегію як комплексний план діяльності підприємства, який розробляється на основі творчого науково обгрунтованого підходу і призначається для досягнення довгострокових глобальних цілей підприємства [160, с. 62]; аналогічне визначення дають Немцов В.Д. та Довгань Л.Є. – це довгостроковий якісно визначений напрям розвитку організації, спрямований на закріплення її позицій, задоволення споживачів та досягнення поставлених цілей. Він розробляється для того, щоб визначити, в якому напрямку буде розвиватися підприємство, та приймати рішення при виборі способу дій [119, с. 28]. Виховський О.С. акцентує увагу на поділі взаємовідносин з зовнішнім та внутрішнім оточенням [33, с. 88]. З даним визначенням слід погодитися. Адже, стратегію відрізняють довгостроковість та інновації. Основне завдання, яке вирішує стратегія діяльності підприємства – забезпечення впровадження інновацій та змін в організації шляхом розподілу ресурсів, адаптації до зовніш-

нього середовища, внутрішньої координації та передбачення майбутніх змін у діяльності.

У більшості випадків стратегічний аналіз зосереджується на вирішенні трьох основних питань [30, с. 144]:

- У якому становищі перебуває підприємство зараз?
- У якому становищі воно повинно бути через певний проміжок часу (через три, п'ять, десять років)?
- Які існують шляхи досягнення бажаного становища і якими способами його можна досягти?

Стратегічний аналіз дозволяє досліджувати різні фактори та можливості, які підприємство може використати для свого розвитку. Це аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища. На цей факт звертають увагу такі вчені, як А.Н. Люкшинов [101, с. 35], В.Д. Немцов і Л.Є. Довгань [119, с. 18], В.Д. Маркова і С.А. Кузнецова [106, с. 66], З.Є. Шершньова і С.В. Оборська [217, с. 32], О.С. Виханський [33, с. 44], Н.О. Власова, О.М. Филипенко [34, с. 159]. Пропонується повести аналіз спочатку зовнішнього середовища, потім внутрішнього в два етапи. Хоча вважаємо, що порядок аналізу принципового значення не має. Все одно доведеться йти ітераційним шляхом: аналіз ряду сторін внутрішнього середовища викликає необхідність звернення до зовнішнього, а вивчивши деякі аспекти зовнішнього середовища, потрібно звертатися до внутрішнього.

Стратегічний аналіз зовнішнього середовища – це комплексне дослідження зовнішнього середовища підприємства (галузі, конкурентів, споживачів, постачальників) з метою оцінки можливостей та загроз і розробки оптимальної економічної стратегії на основі вибору серед можливих альтернатив.

Стратегічний аналіз внутрішнього середовища може бути визначений як процес комплексного дослідження внутрішніх ресурсів та резервів підприємства з метою системної оцінки його реальних і потенційних можливостей, виявлення внутрішніх стратегічних можливостей і проблем.

Зовнішній і внутрішній стратегічний аналіз є результатом поділу лише на організаційному і частково на методичному рівнях [160, с. 67]. У той же час їх об'єднують спільні завдання і деякі методи, які представляють собою «інтерфейс» між аналізом зовнішніх та внутрішніх стратегічних факторів.

Аналіз стратегічних факторів реалізується з допомогою так званого *SWOT*-аналізу (аналіз сильних та слабких сторін, можливостей і загроз) [33, с. 62]. *SWOT*-аналіз спрямований на визначення у загальних рисах корпоративної стратегії підприємства з урахуванням впливу зовнішнього та внутрішнього середовища одночасно. Він має як переваги, так і недоліки, але позитивні риси у більшості випадків все ж

таки переважають, що обумовлює його популярність серед менеджерів та аналітиків у розвинених країнах. *SWOT*-аналіз багатьма вченими вважається ключовим методом стратегічного аналізу.

До інструментів стратегічного аналізу відносять формальні моделі та кількісні методи, а також самостійний творчий аналіз, який ґрунтується на специфіці діяльності певного підприємства, аналітичних та інтуїтивних здібностях аналітика.

Кожне рішення, яке приймається на основі стратегічного аналізу, повинно носити інноваційний характер. Якість такого рішення майже не можливо оцінити до того, як воно буде реалізоване. Тому підготовка стратегічного управлінського рішення має бути ретельною, а всі пропозиції – виваженими та обґрунтованими. Стратегічний аналіз як основний елемент стратегічного управлінського обліку повинен підготувати множину альтернатив для прийняття рішень. Це майже завжди проблематично, оскільки в умовах невизначеності вибір альтернатив та їх належне аналітичне обґрунтування є дуже складною процедурою.

В межах стратегічного управлінського обліку може бути виділено два основні етапи. Перший – порівняння розроблених підприємством планів (бюджетів) з реальними можливостями, що створюються бізнес-середовищем, аналіз розриву між ними. Другий – аналіз можливих варіантів майбутнього стану підприємства, визначення стратегічних альтернатив.

Коли стратегічні альтернативи визначені підприємство приступає до завершального етапу розробки стратегій – вибору певної стратегії та підготовки стратегічного плану. Вказується, як підприємство буде просуватися обраним шляхом, тобто розкривається його принцип його поведінки на певному ринку та вказуються його позиції.

При розробці стратегії управлінського обліку товарними запасами досить важливо *врахувати модель життєвого циклу товару*. Находження товарів на ринку розділяється на декілька етапів, кожному із яких відповідає свій рівень збуту та інших маркетингових характеристик. Проаналізувавши літературні джерела пропонуємо виділення наступних етапів: *народження та впровадження товарів на ринок (незначний збут); зростання (суттєве збільшення збуту); зрілості (стійкий збут); насичення ринку (зменшення збуту); спаду (припинення збуту)*.

Завдання моделі життєвого циклу заключається у вірному визначенні стратегії підприємства для кожного етапу находження товарів на ринку. Одним із методів удосконалення будь-якого об'єкту на всіх стадіях життєвого циклу є функціонально-вартісний аналіз (ФВА), який представляє собою метод комплексного техніко-економічного дослідження об'єкту з метою розвитку його корисних функцій при оптимальному співвідношенні між їх значенням для користувача і витратами на їх здійснення [213, с. 43]. Метод ФВА був розроблений у

США та вперше застосований в 1947 році в компанії «Дженерал Електрик» [66, с. 145].

Мета ФВА – пошук товарів та процесів з низькою собівартістю та високою якістю [1, с. 13]; збільшення прибутку підприємства, зниження собівартості товарів, підвищення їх якості та конкурентоспроможності [213, с. 43; 178]. ФВА проводиться в декілька етапів (рис. 2.11).



Рис. 2.11. Етапи проведення ФВА товарних запасів

Альтернативним варіантом є вибір моделі продукт-ринок, яка представляє собою матрицю, що включає класифікацію ринків та товарів на існуючі; нові, які пов'язані з існуючими; та нові.

Таблиця 2.7

Модель продукт-ринок

Ринок \ Продукт	Існуючий	Новий, але пов'язаний з існуючим	Цілком новий
Існуючий	Низький ризик		Високий ризик
Новий, але пов'язаний з існуючим			
Цілком новий	Високий ризик		Надзвичайно високий ризик

Цю модель використовується для визначення ймовірності успішної діяльності при виборі певного виду діяльності та вибору між різними

видами товарів. З цією метою пропонуємо розраховувати наступні показники.

Індекс оновлення (I_{on}), який розраховується в двох варіантах: один з них показує зміну абсолютних об'ємів нових товарних запасів в оцінці за собівартістю, а другий – динаміку питомої ваги нових товарних запасів в порівнянні з попереднім роком. В формальному (2.21; 2.22) вигляді вони представляються наступним чином:

$$I_{on} = \frac{C_n^1}{C_n^0}, \quad (2.21)$$

де C_n^1 , C_n^0 – собівартість нових товарних запасів відповідно в звітному та базисному періодах.

$$I_{on} = \frac{I_n^1}{I_n^0}, \quad (2.22)$$

де I_n^1 , I_n^0 – питома вага нових товарних запасів в загальному обсязі відповідно в звітному та базисному періодах.

Коефіцієнт оновлення (K_{on}) розраховується за формулою (2.23):

$$K_{on} = 1 + \frac{C_n^0 - C_n^1}{C_1}, \quad (2.23)$$

де C_1 – загальна собівартість товарних запасів торговельного підприємства.

Змінність товарних запасів характеризується коефіцієнтом співвідношення рівня освоєння нових товарних запасів над знятими з реалізації застарілих (2.24):

$$K_z = \frac{D_{on}}{D_{zn}}, \quad (2.24)$$

де D_{on} – частка придбаних нових товарних запасів в загальному обсязі товарних запасів торговельного підприємства;

$D_{зн}$ – частка застарілих товарних запасів в загальному обсязі товарних запасів торговельного підприємства.

Даний коефіцієнт характеризує швидкість освоєння реалізації нових товарних запасів та зняття з реалізації застарілих, а також ступінь розширення (при $D_{он} > D_{зн}$) або скорочення (при $D_{зн} > D_{он}$) номенклатури товарних запасів, що підлягають реалізації.

Стратегічні рішення повинні як правило, прийматися на основі їх впливу на конкурентну боротьбу, на зміни частки ринку та прибутковості підприємства протягом тривалого періоду. Дані розрахунки дають можливість логічного переходу до здійснення наступного вагомego етапу, в стратегічному управлінні, – складанні бюджетів діяльності підприємства.

2.4. Методика застосування бюджетування в контролі за товарними запасами

В сучасних джерелах, присвячених управлінському обліку, певна увага приділяється бюджетуванню як виду планування майбутніх дій. Вживається навіть термін «бюджетні облікові системи». Бюджетні облікові системи – це такі системи, які включають у себе планові та фактичні показники. Вони зародилися давно, широко використовуються у різних видах бізнесу [39; 68; 208; 228]. Особливо посилюється їх значення в умовах мінливого ринкового середовища, наявності різного виду невизначеностей та обмежень.

Планування як вид діяльності притаманне українському бізнесу, але якість його не завжди відповідає реальним потребам бізнесу та можливостям економістів. Досить часто воно не опирається на вже існуючі методики, носить фрагментарний характер, обмежується кварталом чи роком, здійснюється непрофесіоналами, двома-трьома особами, без розуміння стратегічних цілей власника. У зарубіжних фірмах діяльність з підготовки планів майбутніх дій, виражених у кількісному вираженні, називається *бюджетуванням*. *Основний бюджет*, охоплюючи заготівельно-постачальницьку, виробничу, збутову та фінансову діяльність, включає показники майбутнього прибутку, грошових коштів (потоків) та інші бюджети. Систему операційних та фінансових бюджетів вважають засобом постановки та конкретизації короткострокових завдань у межах загального стратегічного плану, необхідним засобом для реалізації таких функцій управління як планування та контроль (рис. 2.12):

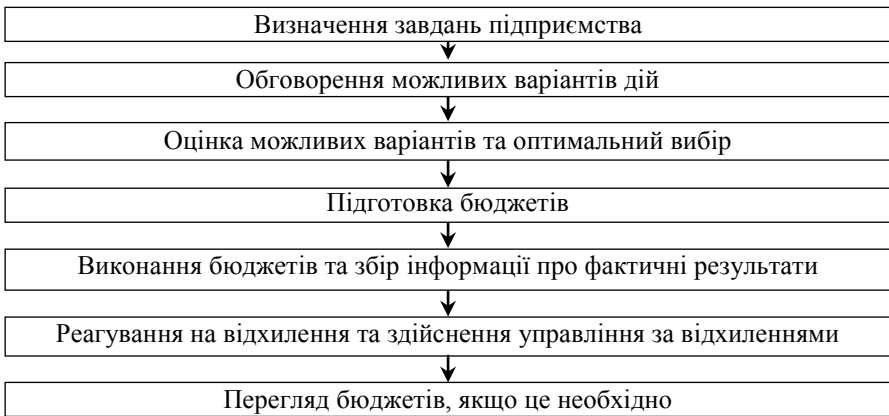


Рис. 2.12. Процес планування та контролю

Термінологія, яка застосовується при бюджетуванні, у різних підприємствах є різною. Це стосується як самого процесу, так і назв окремих розрахунків. Зарубіжні автори використовують такі назви як бюджетний фінансовий звіт (*budgeted financial statements, proforma statements*) або планування прибутку (*profit planning*) [38; 39; 74; 117; 158; 169].

Деякі автори операційним планом вважають річні плани щодо здійснення майбутньої операційної діяльності [117, с. 438]. З цим можна погодитися, але, на нашу думку, це дуже загальне тлумачення. Більш точно передають сутність поняття автори, котрі операційними бюджетами називають сукупність бюджетів витрат і доходів, які забезпечують складання бюджетного Звіту про прибуток [39, с. 342]. До фінансових бюджетів усі автори відносять три бюджети, називаючи їх по-різному (план чи бюджет грошових коштів (потоків); проект (план) балансу чи бюджетний (прогнозний) баланс та проект звіту про прибутки та збитки [117, с. 438] чи бюджетний Звіт про прибутки та збитки [208, с. 583]. Деякі автори, характеризуючи систему бюджетів, називають одночасно окремі її елементи різними термінами: плани, кошториси та розрахунки [117], прогнози. Визначення терміну «бюджет» може відповідати поняттю «фінансовий план» на майбутній період, оскільки бюджети виражаються переважно у фінансовий показниках. Термін «план» означає намір чи рішення досягнути певних параметрів, а під «прогнозом» мають на увазі передбачення майбутнього стану цих параметрів. Ми будемо загалом дотримуватися термінів «бюджетне планування» та «бюджет». Під планом в широкому значенні будемо розуміти розрахунки на п'ять (чи більше) років, а під бюджетами – на один фінансовий рік.

Узагальнення існуючих теоретичних положень та практики, діючої у зарубіжних та передових вітчизняних підприємствах, дозволили стверджувати, що бюджет є кількісним планом, спрямованим на виконання оперативних, тактичних та стратегічних завдань підприємства. Тому можна виділити такі види бюджетів як оперативні (на місяць), тактичні (на рік) та стратегічні (на період більше року).

Нападівська Л.В. наводить такі варіанти розробки планів як додаткове планування, планування з нуля, планування програм, планування на основі маркетингових досліджень, планування життєвого циклу продукції [117, с. 459]. У інших авторів знаходимо поняття прирістного бюджету, бюджету пріоритетів та бюджетів з нульової точки [68, 39, 117]. Цілі бюджетування наведено на рис. 2.13.



Рис. 2.13. Цілі бюджетування

Бюджети включаються у більшість контрольних систем. Вони спонукають до планування, розробки контрольних критеріїв, покращенню координації.

Стратегічні цілі та бюджети повинні бути визначальними для цілей та бюджетів тактичних, а вони, в свою чергу, для операційних. Принципом, на якому базуються відмінності цих видів бюджетів, є концепція релевантного (прийнятного) рівня виробництва, тобто часових меж чи рівня виробництва (продажу в торгівлі), в межах якого зберігається певна залежність між економічними та фінансовими показниками (наприклад, характер залежності витрат від рівня виробництва).

Щоб реалізувати ці цілі, бюджетування здійснюється за двома напрямками:

- підготовка функціональних бюджетів (планів підрозділів);
- розробка стандартів і норм витрат.

Теорія та практика виробили такі основні підходи до організації бюджетування:

– «згори – вниз» (застосовується в жорстко централізованих або невеликих підприємствах);

– «знизу – вгору» (застосовується за умови, коли структура підприємства забезпечує надійну комунікацію підрозділів, а керівники нижчої та середньої ланки здатні складати релевантні бюджети і є довіреними особами вищого керівництва. Цей підхід застосовується не так часто, оскільки йому притаманні конфлікти на різних рівнях управління, які потребують узгодження, а отже, і часу. Стадії бюджетування представлені на рис. 2.14.

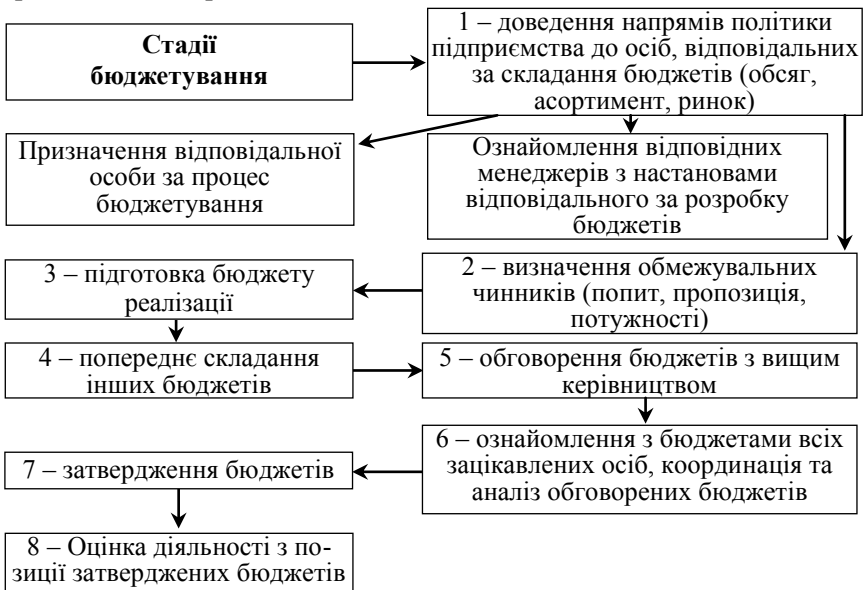


Рис. 2.14. Стадії бюджетування

Узгоджені бюджети аналізує і координує бухгалтер-аналітик: визначає відповідність запланованих витрат і наявних ресурсів, узгодженість інших показників, складає проформи фінансових звітів, надає необхідні консультації.

У великих підприємствах призначають відповідального за розробку бюджетів (директора з бюджетування), який повинен розробити Керівництво з бюджетування, тобто методичні рекомендації щодо підготовки фінансових розрахунків.

Бюджетним періодом може бути місяць, квартал, рік. У транснаціональних компаніях застосовують «ковзаюче» (безперервне) бюджетування, коли після завершення кожного бюджетного періоду його виключають із загального бюджету з одночасним включенням нового аналогічного періоду.

Бюджетний період повинен бути і достатньо довгим, щоб своєчасно відновлювати ресурси, і достатньо коротким, щоб забезпечити точність розрахунків, відповідати вимогам до підготовки зовнішньої звітності. Саме тому у більшості випадків таким періодом є рік. Отже, бюджетування може здійснюватися на період (рік) чи на безперервній основі (оновлюється безперервно – щомісяця, так, щоб завжди була система бюджетів на повний бюджетний період).

Традиційно підготовка бюджетів здійснюється з урахуванням того, що відбувалося у минулому році. Такий спосіб називається «бюджетуванням через прирощення». Суми виділяються керівництвом без урахування взаємозв'язку між витратами та одержаними доходами. Іншим способом є бюджетування «з нуля» чи «на нульовій основі». Він ґрунтується на філософії, за якою всі витрати повинні окупатися. Спосіб дорогий, оскільки вимагає більше зусиль та роздумів над ефективним використанням ресурсів. Ресурси виділяються тільки на ті види діяльності, які представляють собою цінність, яку одержують за гроші [74]. Отже, кожному центру відповідальності дозволяється обґрунтувати пріоритетність своїх витрат.

В першому випадку маємо пошукове планування, а в другому – нормативно-цільове. Пріоритетне бюджетування подібне до прирісного, але додатково передбачає аналіз варіантів при скороченні чи збільшенні бюджетних сум. Його можна вважати компромісним варіантом між прирісним бюджетуванням та бюджетуванням з нуля. Кожний з видів має свої позитивні та негативні сторони.

Правильна підготовка бюджетів досягається, якщо відповідальні особи вмотивовані докладати зусиль до виконання запланованого; цілі, норми, які необхідно виконати, встановлено спеціалістами у відповідних сферах («знизу-вгору»); бюджети складено у такій послідовності, щоб підрозділи (відділи), робота яких залежить від обсягів

діяльності інших, одержували їх бюджети раніше, ніж почнуть складати свої. На підготовку бюджетів може йти 11–17 тижнів.

Система бюджетування повинна охоплювати як всі підрозділи, і функціональні служби торговельного підприємства, всі без виключення структури.

Бюджети формуються згідно з поставленими завданнями, обраною обліковою політикою, в тому числі з обраною системою обліку витрат. Вважається, що витрати легше піддаються контролю, якщо відомі причини, що їх зумовлюють. Головною особливістю бюджетування є те, що особи, яких призначили бути відповідальними за підготовку бюджетів, повинні мати можливість контролювати події, що впливають на результати дорученої їм сфери діяльності. Типовою в цьому відношенні є проблема, з якою стикаються менеджери, коли його витрати перевищують суми, передбачені бюджетом, із-за збільшення обсягів діяльності, яка є поза сферою контролю цього менеджера. Іншими словами, витрати формуються видами діяльності, які не контролює менеджер, котрий несе відповідальність за ці витрати [74]. Тому бюджетування за видами діяльності має зняти таку проблему. Застосування на практиці калькулювання за видами діяльності, зумовленими рухом товарних запасів, є складним. Особливо це стосується вибору носія (рушія) витрат. Якщо вони обрані для кожного виду діяльності, то бюджетування будується на основі витрат (сукупних та на партії товарів), що відносяться до кожного рушія витрат. Тобто витрати визначаються на основі оцінок, які зроблять спеціалісти щодо кожного виду діяльності. Існує думка, що такий метод бюджетування відображає «вартість діяльності» [68, с. 345]. Між тим, якість бюджетування буде залежати від об'єктивності вибору фактора витрат, тому економіст, який займається підготовкою бюджетів повинен ґрунтовно володіти особливостями просування товарів від постачальника до споживача.

Залежно від цілей порівняння і аналізу показників діяльності підприємства можуть бути статичні (постійні) та гнучкі бюджети. Статичний бюджет – це бюджет, розрахований на конкретний рівень ділової активності підприємства, тобто у статичному бюджеті доходи і витрати плануються на один очікуваний обсяг реалізації. При порівнянні статичного бюджету з фактично досягнутими результатами не враховується реальний рівень діяльності підприємства, всі фактичні результати порівнюються з плановими незалежно від досягнутого обсягу реалізації.

Гнучкий бюджет складається не для певного рівня ділової активності, а для певного її діапазону. Ним передбачається кілька альтернативних варіантів обсягу реалізації. Для кожного можливого рівня визначаються відповідні показники. Таким чином, гнучкий бюджет

враховує зміни рівня показників залежно від зміни рівня обсягу реалізації, він є динамічною базою для порівняння досягнутих результатів із запланованими показниками. Гнучкі бюджети дозволяють здійснювати об'єктивне порівняння. Базисом для підготовки гнучких бюджетів зазвичай обирають одиницю випуску продукції, але такий підхід можливий лише при моновиробництві. Якщо підприємство виробляє декілька різних видів продукції, то більш правильним орієнтиром може бути нормо-година – одиниця роботи, яка має бути виконана за годину при нормативному рівні ефективності діяльності. Нормо-година дозволяє звести до одного показника випуск різних видів продукції, тому у гнучкому бюджеті випуск і відхилення будуть виражені у нормо-годинах. Між тим, це варіант є можливим, якщо змінні витрати підприємства змінюються прямо пропорційно до годин (наприклад, для витрат праці чи роботи обладнання). В інших випадках необхідно шукати інший базис для здійснення контрольних процедур, оскільки різні елементи змінних витрат можуть по-різному реагувати на зміну одного і того ж показника. Це ще раз свідчить про складність підготовки якісних бюджетів.

Для управлінського обліку важливими є бехейвіристичні проблеми, тому контрольні системи проєктують з позиції відповідності прийнятим колективним рішенням. Розрізняють формальні та неформальні контрольні системи. До першої групи входить, поряд із системами управління якістю, взаємовідносин між співробітниками і система управлінського обліку. Неформальна система включає неписані норми та правила, які сприяють згуртуванню персоналу і які необхідно виявити до здійснення процесу бюджетування. Основою формальної контрольно-управлінської системи є бюджети та стандарти. Підтримка керівництва у досягненні цілей бюджетування досягається в одних ситуаціях при авторитарному, а в інших випадках – при колективному прийнятті рішень. Але у будь-якому випадку керівники підрозділів заповнюють бюджети за тими статтями, які вони контролюють.

До формування системи бюджетів необхідно підходити системно і готувати їх в різних ракурсах, а саме:

- за видами готової продукції (товарів) – доцільно в тих випадках, коли окремі їх групи потребують різних витрат, мають різну кон'юнктуру попиту на ринку;

- за клієнтами (покупцями) – доцільно, коли підприємство має різні канали збуту, значні відмінності у фінансових можливостях покупців, при наявності різних додаткових послуг;

- за центрами відповідальності всередині підприємства – доцільно, коли організаційна структура підприємства чітко визначена і розмежована відповідальність: за різні процеси несуть відповідальність різні

відповідальні особи, існує декілька ринків збуту. Ці ракурси є об'єктами бюджетування.

Бюджети, складені за центрами відповідальності, повинні відповідати певним вимогам: бути настільки оперативними, щоб мати можливість здійснювати вплив на динаміку результатів центру відповідальності; містити інформацію про відхилення і мати прямий доступ до аналізу відхилень та коригувань стратегічних планів; зміст бюджетів повинен відповідати персональній відповідальності особи за прийняття рішень в конкретній ситуації. Впроваджуючи такі підходи, необхідно врахувати, що витрати на здійснення цієї роботи не повинні перевищити вигоду, яка буде отримана.

Загальними функціями управління є планування, організація, координація і контроль. Взаємозв'язок між ними може бути проілюстровано у вигляді схеми, яка відображає зміст будь-якого процесу управління (рис. 2.15):

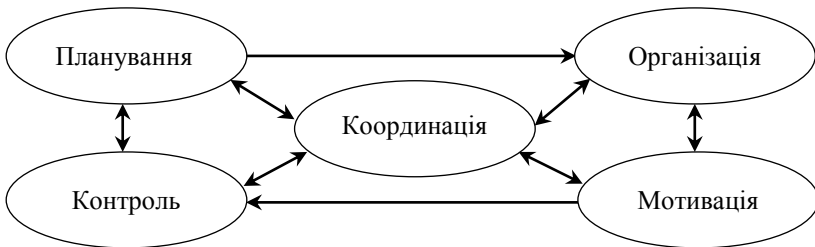


Рис. 2.15. Взаємозв'язок загальних функцій управління

Стрілки на рисунку показують, що рух від стадії планування до стадії контролю стане можливим лише шляхом виконання управлінських робіт, пов'язаних із організацією процесу і мотивацією працюючих.

Виходячи з того, що витрати та доходи, які супроводжують здійснення заготівельно-постачальницької, виробничої, збутової та іншої діяльності є об'єктом управління, управління витратами також передбачає реалізацію вищезазначених функцій.

Оскільки суб'єктом управління витратами є керівники та спеціалісти підприємства (керівники центрів відповідальності), то окремі функції і елементи управління витратами виконуються безпосередньо при їх активній участі.

Функції управління витратами є первинними відносно виробництва, оскільки для досягнення певного виробничого, економічного, технічного чи іншого результату спочатку необхідно понести витрати. Тому метою управління витратами є досягнення результативної та ефективної діяльності.

У вирішенні цієї проблеми значну роль відіграє функція контролю, якість якої залежить від можливостей облікової системи.

Контроль в контексті управлінського обліку повинен розглядатися як дії, які приймаються, щоб заплановане стало реальністю. Причому він здійснюється, якщо відхилення виходять за межі заздалегідь визначених допусків. Для здійснення контролю необхідно мати заздалегідь підготовлені розрахунки-бюджети. Тому під бюджетним контролем необхідно розуміти процес зіставлення фактичних показників із запланованими з метою досягнення запланованих параметрів. Потреба у такому контролі виникає у зв'язку з можливими відхиленнями. Практика свідчить про те, що вони можуть виникати з таких причин:

- бюджети були нереальними (або їх не існувало);
- інформація про фактичні величини надходила до менеджерів пізно або з викривленням;
- не приймалися ніякі дії при наявності індикаторів про відхилення фактичних даних від запланованих.

У методології управлінського контролю важливе значення має виділення класифікації витрат для контролю і планування, що дозволяє вирішувати питання щодо оцінки ступеню можливого впливу на ті чи інші витрати.

Така класифікація передбачає встановлення взаємозв'язку витрат із діями конкретних осіб, які є відповідальними за використання ресурсів.

Контрольовані витрати групують за статтями, зіставляють їх плановий і фактичний рівень, при наявності відхилень виявляють причини і винуватців та приймають коригувальні заходи. Отже, здійснюється *управління за відхиленнями*.

Облік за відхиленнями забезпечить управління зі зворотнім зв'язком: керівники постійно отримуватимуть інформацію для здійснення моніторингу (контролю), а отже, зможуть плани реалізувати в життя. Управління зі зворотнім зв'язком необхідне для задоволення інформаційних потреб керівника (менеджера), діяльність якого націлена на досягнення планів, а також для конкретизації цілей, їх перегляду в період планування.

Вивчення досвіду країн із розвинутою ринковою економікою дозволяє підтвердити вірогідність наступних принципів:

- чим більше керівник орієнтований на досягнення результатів, тим у більшій мірі він відчуває потребу у зворотному зв'язку, який забезпечує інформацію про ефективність його роботи;
- чим більше керівник орієнтований на досягнення результатів, тим менше часу він приділяє роботі з паперами, поточним обов'язкам та необробленими даними. Йому потрібен мінімальний обсяг даних,

але вони повинні бути систематизовані і містити інформацію, на підставі якої він може приймати рішення;

- чим більше керівники намагаються здійснювати контроль за діями своїх підлеглих, особливо коли немає узгоджених цілей чи потрібних результатів, тим меншими контрольними функціями вони володіють;

- чим менші контрольні можливості у керівника, тим менша його впевненість у своїх силах, тим більший тиск і неспокій він відчуває і тим більше сил він докладає для досягнення більш повного контролю [193].

Проведене анкетування керівників різних підрозділів підприємств різних форм власності свідчить про те, що більшість з них у сучасних умовах жорстокої конкурентної боротьби намагаються підвищити ефективність власної роботи. З цією метою вони активно залучаються до заходів, які проводяться вищими навчальними закладами по підвищенню кваліфікації, здобувають другу вищу освіту, беруть участь у науково-практичних конференціях, запрошують у свої трудові колективи вчених, які володіють сучасними методиками економічних розрахунків.

Ефективність і результативність діяльності, як відомо, залежать від обґрунтованості і досяжності цілей діяльності. Тому керівники завжди повинні знати, наскільки добре працюють і вони, і колектив, щоб своєчасно вживати коригувальні заходи щодо обов'язкового досягнення намічених цілей. Розрізняють безперервний (щоденний) і періодичний зворотній зв'язок. Останній здійснюється у формі звітів для оцінки досягнутих результатів центрами відповідальності.

Керівники значної частки обстежених підприємств не задоволені можливостями традиційної системи збору інформації, оскільки досить часто запропонована їм інформація є застарілою у часі (тому не може бути використана для прийняття рішень) або неглибокою через недоліки традиційного бухгалтерського обліку. Між тим, контроль передбачає наявність конкретної і суттєвої інформації за відомим правилом 80/20.

Зворотній зв'язок є засобом прийняття рішень, основний акцент якого робиться на удосконаленні майстерності менеджерів усіх рівнів управління. Він має слугувати саме менеджеру, а не його начальнику, що нині, на жаль, є характерним для багатьох підприємств. Ефективний зворотній зв'язок передбачає прийняття коригувальних дій тими особами, які найближче знаходяться до місць виникнення витрат і формування доходів.

У системі управлінського обліку розрізняють п'ять основних сфер контролю, які слугують для керівників (менеджерів) [193].

- контроль прийнятих допусків;

- контроль цілей – пріоритетних напрямів роботи;
- контроль планів;
- контроль ресурсів;
- контроль звичайних напрямів роботи.

Зворотній зв'язок має бути пристосований до звітності за центрами відповідальності. Рей Вандер Віл та Віталій Палій формулюють п'ять основних етапів пристосування зворотного зв'язку до делегованої звітності за центрами відповідальності:

- формування цілей;
- визначення показників, які можна застосувати для контролю результатів роботи;
- оцінка частоти використання зворотного зв'язку, яка залежить від можливості менеджера приймати коригувальні дії;
- визначення кола осіб, які повинні одержувати примірники звітів, виходячи з того, що їм необхідна ця інформація;
- опис форми, за якою має бути подано звіт.

Безумовно, що процедура пристосування гарантує, що менеджер одержить інформацію, яка носитиме адресний характер, тобто буде призначена саме для досягнення ним його цілей. Отже, система зворотного зв'язку повинна відповідати цілям тих, хто виступатиме користувачами внутрішньої сегментної звітності, бути достатньо гнучкою, щоб реагувати на зміни у ринковому середовищі, оптимально деталізованою, щоб концентрувати увагу менеджерів лише на суттєвих відхиленнях.

Чітко організована система управління зі зворотнім зв'язком дозволить своєчасно вирішувати проблеми, які постійно виникають під впливом суб'єктивних та об'єктивних чинників, що особливо важливо в умовах невизначеності або ризику.

Система управління зі зворотнім зв'язком визначається як процес, що використовується для дієвого та ефективного виконання стратегічних завдань підприємства. Управлінський цикл контролю та механізм його дії проілюстровано на наступних схемах (рис. 2.16 та 2.17).

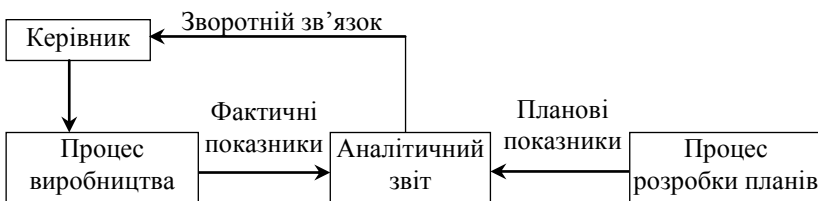


Рис. 2.16. Управлінський цикл контролю

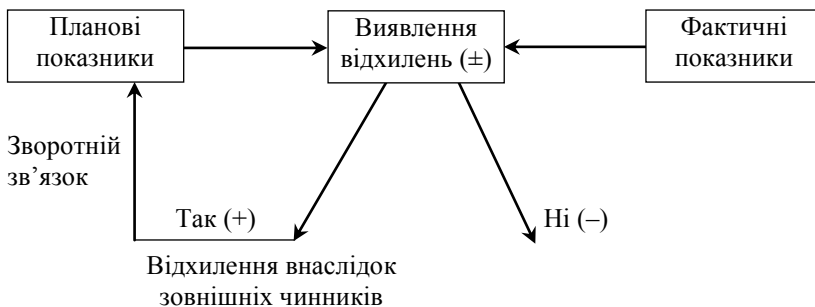


Рис. 2.17. Зворотній зв'язок в системі контролю

Управлінський облік завдяки особливостям системи збору та обробки інформації дозволить менеджерам приймати короткострокові рішення стосовно асортименту виробництва, оптимальної кількості продукції, мінімальних цін за результатами аналізу взаємозв'язку прибутку, витрат та обсягу реалізації, визначення вартості простою виробничих потужностей. Саме підготовлені бухгалтером-аналітиком бюджети можуть бути основою прийняття рішень керівництвом щодо ціноутворення, встановлення графіка виробництва, капіталовкладень, перспектив розвитку, кадрової політики. Зарубіжні автори відзначають, що так званим директором бюджету в зарубіжних фірмах призначають головного бухгалтера [208, с. 119]. Його визнають на підприємстві штатним експертом, що реалізує зв'язки між лінійними та функціональними відділами. При плануванні менеджери використовують інформацію різної деталізації. Облікова інформація використовується різними службами і тому при підготовці аналітичних оглядів аналітик це повинен враховувати. Так, аналіз відхилень від бюджету може здійснюватися за декількома рівнями (поверхнево та поглиблено). Аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних допомагає менеджерам в оцінці результатів діяльності і вдосконаленні процесу виробництва. Поверхнєве зіставлення фактичної суми прибутку з бюджетною є тільки відправним пунктом дослідження. Важливо з'ясувати, чи відповідають плану виручка, змінні та постійні витрати, маржинальний дохід, операційний прибуток. Поглиблений аналіз базуватиметься на зіставленні фактичних показників із гнучким бюджетом. Саме деталізація відхилень дасть змогу оцінити діяльність центрів відповідальності і запланувати майбутні дії. Тому на поглибленому (другому) рівні аналізу загальне відхилення по прибутку розкладається на дві компоненти: відхилення, обумовлене змінами обсягу реалізації, і відхилення від гнучкого бюджету. Перше виявляється при зіставленні статичного та гнучкого бюджету (ціна і змінні витрати на одиницю є постійними). Друге – при зіставленні фактич-

них даних і гнучкого бюджету. Відхилення, обумовлене зміною обсягів реалізації, може бути деталізоване і показувати вплив структурних зрушень, ємкості ринку, частки ринку. Ці аналітичні розрахунки широко використовуються маркетологами, скільки вони повинні забезпечити досягнення запланованого обсягу реалізації. При цьому вони повинні розуміти, що відхилення, зумовлене зміною обсягу реалізації, вимірює ефект, а відхилення від гнучкого бюджету – ефективність. Відхилення, обумовлене цінами на вичерпані ресурси, вважається неконтрольованим і увага має приділятися відхиленням ефективності.

Бухгалтер-аналітик, у свою чергу, повинен розуміти, що менеджерам кожного рівня управління потрібні результати тільки певного рівня аналізу. Управлінський облік передбачає багаторівневі моделі аналітичних розрахунків. Так, інформаційні потреби вищого керівництва обмежуються результатами аналізу, що дозволяють виміряти ефект та ефективність. Менеджерам середньої ланки необхідна більш детальна інформація, наприклад, за каналами збуту, відхиленнями від норм матеріальних чи трудових витрат. При цьому бухгалтер порізненому узагальнює інформацію про відхилення у часовому аспекті: по матеріалах – навіть щоденно, по витратах на оплату праці – щотижня, а по накладних витратах значно рідше – щомісяця. При цьому відхилення необхідно розраховувати тільки для змінних витрат, оскільки можна впливати на ефективність використання матеріалів, робочої сили, змінних виробничих витрат, але не на постійні загальновиробничі витрати. Такий аналіз потрібен для короткострокового контролю за ефективністю.

Менеджерам необхідна інформація про залишки запасів та їх рух у виробництві, щоб оперативно усувати негативні відхилення. Тут корисним буде застосування системи «стандарт-кост», у якій виділяються стандартні витрати і виникає можливість контролювати відхилення у часі. Крім того, використання стандартних витрат, спрощує процес оцінки залишків запасів (за стандартними цінами). Із зарубіжного досвіду відомо, що запровадження цієї системи є дорогим, але вона дозволяє фактичні витрати відслідковувати за конкретними видами постійно, а отже, забезпечує ефективність контрольної функції системи управління.

Витрати на аналіз відхилень мають бути економічними. Система «стандарт-кост» дозволяє оцінювати результат діяльності, зіставляти фактичні витрати зі стандартними (на одиницю), щоб виявити відхилення і вишукувати заходи впливу на них, удосконалювати виробництво. Оскільки стандартні витрати мають мотиваційний вплив, вони використовуються для фінансового планування та аналізу звітів. У певному розумінні збільшується обсяг облікової роботи – необхідно

додатково обліковувати відхилення (на окремих рахунках). Але за виявлені відхилення може бути встановлена персональна відповідальність, а отже, контроль як функція управління стає більш дієвим.

Зауважимо, що мають місце розбіжності у поглядах на одну і ту ж інформацію бухгалтера-аналітика та менеджера. Так, вони по-різному відносяться до контролю за витратами. Наприклад, ступінь контролю за змінними витратами, на думку менеджерів, залежить від обсягів реалізації. Коли попит високий, то вони схильні нарощувати обсяги виробництва та реалізації, а про аналіз витрат згадують лише при падінні обсягу реалізації. Вони зменшують ціни реалізації, збільшують комерційні витрати, контролюють продуктивність праці, запаси закупають за найнижчими цінами. Між тим, підготовлений бухгалтером аналіз взаємозв'язку «CVP» ґрунтується на допуску про те, що змінні витрати залежать від обсягу прямо пропорційно і психологія менеджерів до уваги не береться.

У зв'язку з цим цілком слушною є думка проф. Пушкаря М.С. стосовно того, менеджери повинні постійно орієнтуватися на облікову інформацію, а з метою її розуміння вони повинні підвищувати свою кваліфікацію на заняттях із питань організації системи інформації на підприємстві і розуміння термінів, що використовують бухгалтери [154, с. 288].

Контроль як функція управління підприємством реалізується за допомогою системи гнучких бюджетів, стандартів витрат та звітів керівників центрів відповідальності, а бюджетування загалом вважається важливим елементом системи управлінського обліку.

Бюджетування дозволяє реалізувати дві важливі та взаємопов'язані функції: планування та контроль. Вище ми довели, що бюджетне планування передбачає необхідність і робить можливим послідовний контроль, що ґрунтується на аналізі відхилень.

Із завершенням планового періоду формуються Звіти про діяльність підприємства (Звіт про виконання ..., Звіт про показники функціонування ... тощо), на основі яких порівнюються бюджетні (еталонні) та фактичні показники для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них. З цією метою здійснюється бюджетний контроль, основним завданням якого є зосередження уваги вищого керівництва саме на значних відхиленнях, які вимагають детального аналізу, що дає змогу здійснювати управління за відхиленнями. Управління за відхиленнями передбачає реакцію менеджерів на відхилення, які є суттєвими. Суттєвість може визначатися їх абсолютною величиною в грошовому виразі (наприклад, несуттєвими вважають всі відхилення в розмірі 500 грн) або у відсотках до показників, розрахованих у бюджеті (наприклад, відхиленні в межах 4 % від бюджетного значення). З наведених прикладів свідчить, що аналітики

повинні детально проаналізувати причини виникнення відхилень, які перевищують 500 грн або 4 % бюджетного значення. Але абсолютна величина досить часто не відображає фактичної суттєвості відхилень, наприклад, якщо два підрозділи мали різні за розміром бюджетні витрати, а відхилення від бюджету показує однакову величину. Найоб'єктивнішими методами визначення суттєвості відхилень є статистичні. Наприклад, якщо для прямих матеріалів характерним є нормальний розподіл і величина нормативних витрат визначається математичним очікуванням (середнім значенням цього розподілу), межі контролю можна встановити статистичним способом. Виходячи з припущення про нормальний розподіл, можна очікувати, що приблизно у 95 % випадків для випуску продукції буде необхідно прямих матеріальних витрат в межах нормативу $\pm 2 \sigma$ (σ – середньоквадратичне відхилення від середньої величини), а в 99 % – норматив $\pm 3 \sigma$. Тобто у 95 % випадків фактичне використання матеріалів буде в межах ± 2 стандартних відхилення від величини нормативу, а в 99 % відхилення не буде перевищувати 3 σ .

Межі контролю можна задавати очікуваним рівнем статистичної значимості ($\pm 1 \sigma$ або $\pm 2 \sigma$ від середнього). Якщо використання матеріалів по абсолютній величині відрізняється від найвищої та найнижчої межі, то ситуація потребує поглибленого вивчення. Якщо більше ніж у 5 випадках витрачання матеріалів знаходилося поза межами довірчого інтервалу, то це означає, що або існує проблема щодо використання матеріалів, або необхідно переглянути нормативи. На практиці цей метод використовується нечасто.

Розрізняють два види контролю за відхиленнями (рис. 2.18).

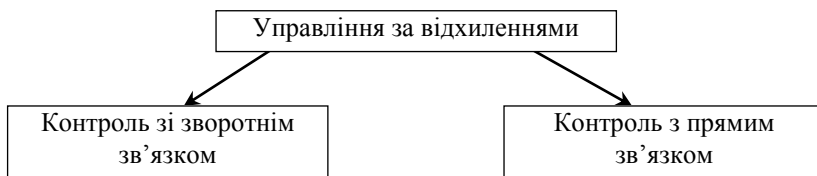


Рис. 2.18. Види контролю за відхиленнями

Бюджетний контроль та управління за відхиленнями здійснюють за допомогою Звітів про виконання бюджету, макети яких розробляються бухгалтером аналітиком та відповідними менеджерами. Звіт про виконання бюджету є результатом процедури управлінського обліку, в ході якої фактичні показники порівнюються із запланованими величинами з метою прийняття необхідних заходів. Нижче наведено деякі можливі варіанти макетів.

Звіт про виконання бюджету за _____ 20XX р.

Бюджетний центр _____

Стаття		Поточний період			3 початку року			Тенденція відхилення	Суттєвість відхилення	Коментар
Код	Назва	Бюджет	Фактично	Відхилення	Бюджет	Фактично	Відхилення			
xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	Зростання	Суттєво	xx

Підпис виконавця _____

Звіт комерційного директора за _____ 20XX р.

Контрольовані витрати за товарними групами	Фактичні витрати	Фактичні витрати	Відхилення	Коментар
A	115 000	115 500	+500	за рахунок збільшених транспортних витрат
B	xxx xxx	xxx xxx	x xxx	
І т. д.	xxx xxx	xxx xxx	x xxx	
Разом	xxxx xxx	x xxx xxx	x xxx	

Підпис виконавця _____

Альтернативним методом управління є управління з прогнозуванням відповідних відхилень. Саме під час підготовки відповідних бюджетів може виявитися, що, якщо рухатися від першого варіанту, то на певному етапі бюджетного періоду залишок грошових коштів дорівнюватиме нулю.

Управління з прогнозуванням має певні переваги перед управлінням за відхиленнями, оскільки всі заходи впливу на відхилення застосовуються завчасно.

Відхилення – це розбіжності між бюджетними та фактичними показниками, з одного боку, а з іншого – це ефект певного фактора на прибуток. Відхилення від бюджету можуть бути сприятливими (позитивними), або несприятливими (негативними). Сприятливим є відхилення, ефект від якого характеризується збільшенням прибутку у порівнянні зі встановленим бюджетом (рис. 2.19).

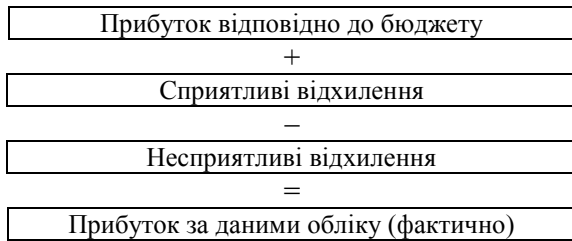


Рис. 2.19. Алгоритм порівняння фактичних та бюджетних показників

Сприятливі – це відхилення, які відображають перевищення фактичного доходу над бюджетним або бюджетних витрат над фактичними. Відповідно, несприятливі – це відхилення в результаті перевищення бюджетного доходу над фактичним або фактичних витрат над бюджетними. Недопустимим є спрощений підхід до аналізу відхилень, коли всі сприятливі відхилення однозначно розцінюють як успіх підприємства, а несприятливі – як наслідок допущених недоліків в роботі. Вже сам факт появи відхилень повинен насторожити бухгалтера-аналітика і стати спонукальним мотивом до проведення серйозного аналізу причин їх виникнення. К. Друрі [52, с. 146] відмічає, що менеджер повинен вирішити, які відхилення мають бути дослідженими (користь від дослідження яких буде перевищувати витрати на саме дослідження).

Порядок здійснення аналізу відхилень фактичних витрат від бюджетних розпочинається зі складання порівняльної таблиці і проводиться за чотирма рівнями (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Етапи аналізу відхилень фактичних показників від бюджетних

Рівень	Характеристика
Нульовий	Порівнюються показники фактичних результатів діяльності з показниками статичного бюджету і виявляються сприятливі та несприятливі відхилення. Абсолютне досягнення показника свідчить про досягнення ефекту
Перший	Виявляються причини відхилень величини прибутку: за рахунок зміни обсягу реалізації*, змінних витрат, маржинального доходу. Далі здійснюється аналіз відхилень за ціною і продуктивністю
Другий	Розраховуються відхилення від гнучкого бюджету: визначають відхилення за рахунок зміни обсягів реалізації. Вони показують ефективність виконання бюджету
Третій	Здійснюється деталізація (розщеплення) відхилень: будується дерево відхилень

Примітка. * Методика визначення відхилень від бюджету за рахунок обсягу реалізації залежить від обраної системи калькулювання.

Відхилення можуть використовуватися для оцінки ефективності діяльності менеджерів, але не самостійно, а в системі з нефінансовими оціночними показниками.

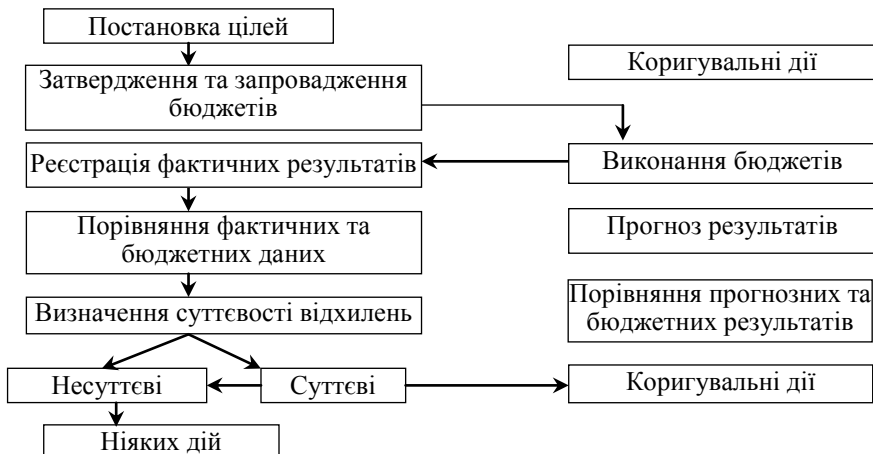


Рис. 2.20. Контроль із прямим та зворотнім зв'язком

При аналізі відхилень необхідно розрізняти цілі управління витратами: утримання витрат на рівні запланованих чи їх економія. Перша з них реалізується шляхом порівняння фактичних та бюджетних показників, а друга – систематичним пошуком та реалізацією кращих способів господарювання, які повинні супроводжуватися аналітичними розрахунками для аналізу вартісного ланцюжка, життєвого циклу продукції, факторів довкілля, порівняння з еталоном видів діяльності, результатів цільового калькулювання.

Важливість аналізу відхилень пояснюється тим, що відхилення необхідно розглядати як індикатори невідповідностей на шляху до досягнення поставленої мети. Узагальнюючи існуючі підходи до дослідження відхилень, виділимо ключові елементи методики аналізу, які необхідно реалізовувати незалежно від виду бізнесу чи рівня деталізації відхилень:

- виявлення суттєвих відхилень;
- оцінка впливу випадкових чинників на відхилення;
- необхідність врахування впливу інфляції на відхилення;
- забезпечення можливості впливу керівників центрів відповідальності на виконання бюджетів, здійснення самоконтролю та адміністративного контролю;
- виявлення помилок вимірювання відхилень, пов'язаних наприклад, з певними недоліками калькулювання нормативних витрат;

- урахування, поряд з фінансовими, нефінансових критеріїв для оцінки ефективності менеджерів по виконанню бюджетів;
- урахування проблем, пов'язаних із усередненням показників, які розраховуються.

Пропонуємо формувати систему бюджетів торговельного підприємства у розрізі:

- товарів (або груп товарів) – доцільно в тих випадках, коли окремі групи товарів потребують різних витрат, мають різну кон'юнктуру попиту на ринку;
- клієнтів (покупців) – доцільно, коли підприємство має різні канали збуту, значні відмінності в фінансових можливостях покупців, пропонуються різні взаємовідносини та додаткові послуги;
- центрів відповідальності всередині торговельного підприємства – доцільно, коли організаційна структура підприємства чітко визначена з розмежуванням відповідальності, за різними процесами несуть відповідальність різні матеріально-відповідальні особи, існує декілька ринків збуту товарних запасів.

Бюджети складені за центрами відповідальності повинні відповідати певним вимогам:

- бути настільки оперативними, щоб мати можливість здійснювати вплив на динаміку результатів центру відповідальності;
- містити інформацію про відхилення і мати прямий доступ до аналізу відхилень та коригувань стратегічних планів;
- зміст бюджетів повинен відповідати персональний відповідальності особи за прийняття рішень в конкретній ситуації.

Впроваджуючи ці підходи необхідно врахувати, що витрати на здійснення такої роботи не повинні перевищити вигоду, яка буде отримана. Стратегічними оптимізаційними моделями в управлінні товарними запасами є зокрема бюджети надходження та розподілу товарних запасів, собівартості товарів. Між тим першим складають бюджет реалізації товарних запасів

Бюджет реалізації товарних запасів (табл. 2.9) – це передбачення майбутніх обсягів реалізації товарів. При складанні бюджету слід врахувати фактори, які впливають на прогноз обсягу реалізації:

- обсяг продажу попередніх періодів;
- виробничі потужності підприємств;
- залежність продажу від загальноекономічних показників: рівня зайнятості, цін, рівня населення;
- прибутковість товарів;
- стан ринку;
- необхідність, витратність, ефективність рекламної компанії;
- цінова політика;
- якість продукції;
- конкуренція;
- сезонні коливання.

Таблиця 2.9

Бюджет реалізації товарних запасів на 2009 р.

(в тис. грн)

Рік, квартал Назва товарів	2008 р.	I кв. 2009 р.	II кв. 2009 р.	III кв. 2009 р.	IV кв. 2009 р.	Прогноз на 2009 р.
Ковбасні вироби та копченості	14,3	3,6	4,0	4,2	4,3	16,1
Оселедці	11,0	3,0	3,2	3,3	3,4	12,9
Масло тваринне	4,3	1,2	1,2	1,3	1,3	5,0
Цукор	5,2	2,0	2,3	2,0	1,8	8,1
Кондитерські вироби	82,1	20,5	23,4	25,6	23,8	93,3
Консерви рибні	19,3	4,8	4,9	5,2	5,3	20,2
Сіль	8,9	2,3	2,3	2,3	2,3	9,2
Борошно	6,5	1,6	1,7	1,8	1,9	7,0
Хліб та хлібобулочні вироби	227,1	57,0	58,0	58,0	59,0	232,0
Макаронні вироби	10,5	2,6	2,7	2,8	2,9	11,0
Горілка та лікєро-горілочані вироби	48,0	12,0	13,0	14,0	14,0	53,0
Вина	15,8	3,9	4,0	4,5	4,7	17,1
Пиво	29,5	7,4	7,7	7,8	7,9	34,8
Безалкогольні напої	42,8	10,7	12,3	14,0	15,0	52,0
Тютюнові вироби	23,1	5,8	5,8	5,8	6,0	23,4
Інші продовольчі товари	71,6	2,6	17,5	0,6	72,4	93,1
Разом продовольчих товарів	620,0	140,0	164,0	200,0	226,0	730,0
Одяг та білизна	2,9	0,7	0,8	0,9	1,0	3,4
Взуття	7,3	1,8	2,0	2,0	2,0	7,8
Синтетичні миючі засоби	9,1	2,3	2,4	2,5	2,5	9,7
Посуд	2,4	0,6	0,8	1,2	1,3	3,9
Будівельні матеріали	13,4	3,6	5,0	7,2	3,4	19,2
Інші непродовольчі товари	421,9	120,0	125,0	114,2	121,8	481,0
Разом непродовольчих товарів	457,0	129,0	136,0	128,0	132,0	525,0
Усього товарооборот (виручка, дохід)	1077	269,0	300,0	328,0	358,0	1255,0

Як правило, торговельні підприємства реалізують продовольчі та непродовольчі товари номенклатура яких є досить широкою. Тому в процесі складання бюджету реалізації товарних запасів пропонуємо

використовувати групи товарів, які займають значну питому вагу в товарообороті попереднього звітного періоду.

Далі складають бюджет надходження товарів (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Бюджет надходження товарів на 2009 р.

(тис. грн)

Рік, квартал Назва показника	2008 р.	І кв. 2009 р.	II кв. 2009 р.	III кв. 2009 р.	IV кв. 2009 р.	Прогноз на 2009 р.
1	2	3	4	5	6	7
Заплановані обсяги	1077,0	269,0	300,0	328,0	358,0	1255,0
Бажаний запас товарів на кінець періоду	196,0	30,0	33,0	36,0	40,0	–
Запланований запас товарів на початок періоду	–	196,0	30,0	33,0	36,0	40,0
Усього обсяг закупівель	1125,9	103,0	303,0	331,0	362,0	1099,0
Собівартість придбаних товарів	–	136,5	327,6	361,8	403,6	1229,5
Собівартість реалізованих товарів	718	176,3	210,0	218,6	238,7	843,6

При складанні бюджету надходжень товарів нами припущено, що запас товарів на кінець періоду повинен складати 10 % від реалізації наступного кварталу.

Наступним є бюджет оплати коштів для оплати за придбані товарні запаси (табл. 2.11)

Таблиця 2.11

Графік оплати придбаних товарів на 2009 р.

(тис. грн)

Рік, квартал Назва показника	2008 р.	І кв. 2009 р.	II кв. 2009 р.	III кв. 2009 р.	IV кв. 2009 р.	Прогноз на 2009 р.
1	2	3	4	5	6	7
Залишок кредиторської заборгованості на кінець періоду	540,9	527,4	628,0	672,0	628,1	628,1

Продовж. табл. 2.11

Рік, квартал Назва показника	2008 р.	I кв. 2009 р.	II кв. 2009 р.	III кв. 2009 р.	IV кв. 2009 р.	Прогноз на 2009 р.
1	2	3	4	5	6	7
Сума заборгованості до погашення в поточному періоді	–	65,0	20,0	10,0	65,0	95,0
Виплати по закупці товарів кожного кварталу						
I		51,5	30,9	20,6		103,0
II			151,5	90,9	60,6	303,0
III				165,5	99,3	264,8
IV					181,0	181,0
Усього виплат		116,5	202,4	287,0	405,9	1 011,8
Обсяг закупок	1125,9	103,0	303,0	331,0	362,0	1099,0

Припущено, що 50 % придбаних товарів оплачуються в тому кварталі, інші 30 % та 20 % – в наступних кварталах.

Таблиця 2.12

Бюджет витрат на збут на 2009 р.

(тис. грн)

Рік, квартал Назва показника	2008 р.	I кв. 2009 р.	II кв. 2009 р.	III кв. 2009 р.	IV кв. 2009 р.	Прогноз на 2009 р.
1	2	3	4	5	6	7
Запланований обсяг реалізації	1 077	269	300	328	358	1 255
Витрати на збут:	175,9	46,4	37,5	43,7	54,5	182,1
в т.ч. змінні	121,6	33,5	24,6	30,8	41,6	130,5
постійні	54,3	12,9	12,9	12,9	12,9	51,6
Амортизація	(35,6)	(8,9)	(8,9)	(8,9)	(8,9)	(35,9)
До виплати по витратам на збут	140,3	55,3	46,4	52,6	63,4	218,0

На основі розроблених бюджетів є змога скласти бюджетний звіт про прибуток (табл. 2.13) – проформа фінансової звітності, складена до початку звітного періоду, яка відображає фінансовий результат діяльності, який передбачається.

Таблиця 2.13

Бюджетний звіт про прибуток на 2009 р.

(тис. грн)

Рік, квартал Назва показника	2008 р.	I кв. 2009 р.	II кв. 2009 р.	III кв. 2009 р.	IV кв. 2009 р.	Прогноз на 2009 р.
1	2	3	4	5	6	7
Виручка від реалізація	1 077	269	300	328	358	1 255
Податок на додану вартість	179,5	44,8	50	54,7	59,7	209,2
Собівартість реалізованої продукції (товарів)	718	176,3	210	218,64	238,64	843,58
Витрати на збут	175,9	46,4	37,5	43,7	54,5	182,1
в т.ч. змінні	121,6	33,5	24,6	30,8	41,6	130,5
постійні	54,3	12,9	12,9	12,9	12,9	51,6
Інші змінні витрати	3,5	0,8	1,1	1,3	1,5	4,7
Результат від реалізації товарів	0,1	0,7	1,4	9,66	3,66	15,42

Складені бюджети відображають показники, що їх має досягти підприємство. Із завершенням планового періоду формується звіт про діяльність підприємства, на основі якого порівнюються прогнозовані та фактичні показники для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них. З цією метою здійснюється бюджетний контроль (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Звіт про виконання запланованих бюджетів на 2009 р.

Показник	Бюд-жет	Фак-тично	Відхи-лення	Пояснення
Виручка від реалізація	1 255,0	1 136,0	-119,0	Відхилення в товарообороті в сумі 119 тис. грн спричинене недоотриманням виручки від реалізації непродовольчої групи товарів, у зв'язку з відкриттям магазину конкурентну. Внаслідок зменшилися витрати по доставці даної групи товарів, витрати на зберігання. Реалізація продовольчої групи товарів та ефективна маркетингова робота забезпечила отримання майже запланованої суми прибутку
Податок на додану вартість	209,2	189,3	-19,9	
Собівартість реалізованої продукції	843,6	769,6	-74,0	
Витрати на збут	182,1	158,3	-23,8	
в т.ч. змінні	130,5	106,7	-23,8	
постійні	51,6	51,6	-	
Інші змінні витрати	4,7	3,8	-0,9	
Результат від реалізації товарів	15,4	15,0	-0,4	

Бюджетний контроль та управління за відхиленнями здійснюються за допомогою Звіту про виконання бюджету, який складається бухгалтером аналітиком і надається управлінському персоналу.

Підсумовуючи вищезазначене, слід констатувати, що окремо взяті відхилення не в змозі безпосередньо вказати на причини невиконання поставлених завдань. Проте аналіз всього комплексу відхилень сприяє виявленню можливих причин невиконання бюджету, а отже, дає змогу відкоригувати поточні та стратегічні плани підприємства.

Отже, важливим напрямом удосконалення управління товарними запасами на торговельних підприємствах можуть бути:

- впровадження в практику системи бюджетування, яка поєднує види бюджетів (стратегічні та оперативні), об'єкти бюджетування (загальний бюджет підприємства і бюджети окремих підрозділів), а також підсистеми управління бюджетуванням, організаційного та інформаційного забезпечення, прийняття рішень. При цьому бюджетування в торговельному підприємстві повинне спиратися на плани розвитку системи, що виступають як механізм координації інтересів;

- зростання ролі стратегічного планування і розробки бюджетів у зв'язку з різкими змінами зовнішніх економічних умов, переходом до маркетингової концепції господарювання, а також створення великої кількості нових підприємств у процесі реструктуризації системи торгівлі України шляхом їх поділу, виділення, злиття та приєднання. Для кожного з них важливо визначити місію та цілі підприємства, обґрунтувати головну стратегію, а також намітити шляхи переходу від однієї базової стратегії до наступної (виживання – стабілізації – зростання);

- максимальна орієнтація бюджетів на врахування вимог ринку та створення науково обґрунтованої нормативної бази, яка використовується в процесі розрахунків;

- в умовах незбалансованої інфляції прогнозування і обґрунтування будь-яких бюджетів пропонуємо здійснювати паралельно в натуральних показниках з метою недопущення викривлення бюджету на ціновий фактор та вартісних (грошових) показниках включаючи вплив цін, оскільки ціна – основний детермінант попиту, а попит в свою чергу, формує асортимент.

Бюджетування, як методика управлінського обліку, повинно стати одним із ключових елементів системи контроль за товарними запасами. При використанні розроблених бюджетів торговельні підприємства мають змогу оперативніше контролювати фінансово-господарську діяльність.

У зв'язку з необхідністю впровадження бюджетування керівникам підприємств необхідно звернути увагу на підвищення кваліфікації робітників планово-економічних служб і поставити конкретне питання щодо його впровадження.

Висновки до розділу 2

1. Дослідження процесу управління товарними запасами дало можливість виділити підсистеми якісно різного рівня структурної організації, а саме: вищий рівень – стратегічне управління, рівень керівників функціональних підрозділів, рівень керівників структурних підрозділів. Для досягнення цілей управлінського контролю пропонуємо систему управління товарними запасами розглянути за основними структурними напрямками: організаційним, обліковим, контрольним.

2. Авторами встановлено, що управління товарними запасами базується на зборі та систематизації внутрішньої інформації про фактичний стан товарних запасів, швидкості їх реалізації, відповідності попиту, зовнішньої інформації про кон'юнктуру відповідного сегмента споживчого ринку та моніторингу товарної пропозиції (збутової та цінової політики постачальників), а також враховує планові показники по обсягу реалізації товарів та використання матеріальних та фінансових ресурсів.

3. Критичний аналіз поглядів на форми управління товарними запасами, дає можливість стверджувати, що новою формою формування та реалізації товарних запасів, що забезпечить прискорення оборотності є використання елементів мерчендайзингу. Складовими управління товарними запасами є: система постачання; можливість відтворення запасів; функція витрат; обмеження; стратегія управління запасами.

4. Досліджено стратегії управління товарними запасами: періодичні (замовлення здійснюється в кожному періоді); стратегії з критичними рівнями («оперативні», «з безперервним контролем») – при зниженні запасу до певної межі або нижче. Інша відмінність між стратегіями визначається правилом визначення обсягу замовлення: постійний обсяг партії або партія, яка відтворює наявний запас (в сумі з раніше здійсненим замовленням) до верхнього критичного рівня. Встановлено, що на різних підприємствах можуть використовуватися різні стратегії в залежності від особливостей функціонування та витрат на управління даною стратегією. Слід відмітити, що при управління запасами з використанням комп'ютерних технологій реалізація ступінчастих стратегій не відрізняється від періодичних, які потребують менших витрат при ручній обробці даних. Вважаємо, що для торговельних підприємств можливі різні постановки задач управління товарними запасами (визначення обсягу замовлення, вважаючи моменти замовлення фіксованими, або визначення і обсягу замовлення, і моменту замовлення), які є найбільш оптимальними для конкретного підприємства.

5. Проведений порівняльний аналіз думок різних авторів щодо визначення управлінського обліку свідчить, що немає єдиного під-

ходу. Ми погоджуємося з думкою, що це система нагромадження, повної всебічної оперативної обробки та завершального формування інформації з метою її ефективного використання в управлінні підприємством, тобто для прийняття тактичних, стратегічних, інноваційних рішень та оцінки можливих тенденцій розвитку торговельного підприємства і його підрозділів. У світовій практиці облік у частині управлінського, розглядається як сфера обліку призначена для задоволення потреб менеджерів, а в більш широкому розумінні – потреб внутрішніх користувачів інформацією.

6. Узагальнивши ряд літературних джерел, нами запропоновано наступні етапи проведення оперативного управлінського обліку (обліковий, нормування товарних запасів, їх планування, аналітичний, оперативний та контрольний). У межах кожного етапу визначені роботи, які необхідно, на наш погляд, здійснювати. Уточнено та систематизовано показники, які слід розраховувати для отримання інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень, що забезпечать конкурентоспроможність діяльності підприємства.

7. Уточнено поняття стратегічного управлінського обліку. Вважаємо, що це інформаційна система, яка включає фінансову звітність, система обліку та контролю витрат фінансово-господарської діяльності і планові розрахунки. Він є логічним продовженням оперативного управлінського обліку, направлений на розробку стратегічних управлінських рішень, які орієнтовані на майбутнє, мають високий рівень невизначеності, носять глобальний характер і важливість наслідків стратегічних рішень для підприємства.

8. Досліджено суть та зміст процесу бюджетування. В економічній літературі виділяють дві групи бюджетів: операційні та фінансові. У залежності від цілей порівняння і аналізу показників діяльності підприємства бюджети поділяють на статичні та гнучкі. Прогнозними стратегічними оптимізаційними моделями у управлінні товарними запасами є бюджети надходження та розподілу товарних запасів, собівартості товарів. Для торговельних підприємств пропонуємо здійснювати бюджетування через приращення.

9. Підвищення ефективності стратегічного планування в системі стратегічного управлінського обліку залежить від використання автоматизованих систем управління (АСУ) для цілей бюджетування. Сучасні програмні продукти АСУ дозволяють вести декілька різних моделей бюджетів, контролювати їх виконання на рівні окремих операцій та виконавців, вчасно отримувати попередження про недопустимість тих чи інших витрат. Тому об'єктивною необхідністю сьогодення є максимальне заохочення підприємницьких структур до впровадження динамічної системи стратегічного управлінського обліку на основі автоматизованих модулів бюджетування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Анаев Ш.М., Сердюк В.Н. Информационно-аналитическое обеспечение принятия управленческих решений по обновлению продукции. – Макеевка: МЭГИ, 2001. – 184 с.
2. Бачинський В.І., Загорський В.С. Проблеми структури інформаційної системи господарського обліку та шляхи їх вирішення // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна, випуск 16. – Львів: Львівська комерційна академія, 2008. – С. 9–15.
3. Башнянин Г.І., Лазур П.Ю., Медведєв В.С. Політична економія. – К.: Ніка – Центр, Ельга, 2000. – 527 с.
4. Баланс и Отчёт Акционерного общества Глобинского Свекло-Сахарного завода за период 1911–1912 года (с 1 сентября 1911 по 1 апреля 1912 г.). – К.: типография Р.К. Лубковского, Большая-Владимирская, № 46. Телефон 5. – 17 с.
5. Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – 254 с.
6. Баланс Центросоюза на 1 января 1977 года. – М.: Центросоюз. 1977. – 13 с.
7. Білоусова І.А. Проблеми стратегічного управлінського обліку // Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України. Науковий збірник / За ред. З.Г. Ватаманюка. – Львів: Інтереко, 2001. – 366 с. – (Формування ринкової економіки в Україні. Спец.вип.7). – С. 155–164.
8. Білуха М., Микитенко Т. Теоретичні та методологічні засади електронного обліку господарської діяльності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 15–25.
9. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: 2000. – 692 с.
10. Блейк Джон, Амаг Орион Европейский бухгалтерский учет: Справочник / Пер. с англ. – М.: «Филинь», 1997. – 400 с.
11. Большой экономический словарь. / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Фонд «Правовая культура», 1994. – 528 с.
12. Бородин А.С. Управленческий учет – система оперативного управления предприятием // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник текстів доповідей на міжнародній науковій конференції. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 71–76.
13. Бородин О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45–53.

14. Бриттон Э., Ватерстон К. Вводный курс по бухгалтерскому учету, аудиту, анализу. Самоучитель / Пер. с англ. И.А. Смирновой / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 328 с.
15. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
16. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 100 с.
17. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевські, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
18. Бутинець Ф.Ф., Горещька Л.Л. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах. Навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
19. Буфатіна І. Квартальна фінансова звітність // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №3. – С. 7–36.
20. Буфатіна І. Облік у оптовій торгівлі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 5. – С. 40–53.
21. Бухгалтерский учет / Под ред. д.э.н., проф. И.Е. Тишко, С.И. Шульман, Е.И. Завидова, Н.И. Ладутько. – М.: Высш. шк., 1991. – 592 с.
22. Бухгалтерский учет: Учебник, 2-е изд., испр. и доп. / И.Е. Тишков, А.И. Балдинова, Т.Н. Дементей и др.; Под ред. И.Е. Тишкова, А.И. Прищепы. – Мн.: Выш. шк., 1996. – 688 с.
23. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс-Клуб», 2001. – 768 с.
24. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.
25. Бэкон Ф. Новый Органон. – М., 1967. – 376 с.
26. Валуев Б.И. О целях, задачах и принципах управленческой ориентации учета // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2007. – № 2. – С. 61–66.
27. Велш Г.А., Шорт Д.Г. Основы фінансового обліку / Пер. с англ. – К.: Основи, 1997. – 947 с.
28. Вери́га Ю.А., Заєць О.В. Бухгалтерський облік в основних галузях господарства споживчої кооперації. – Т. 2. – К.: Лібра, 1977. – 312 с.

29. Верига Ю.А. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік і звітність в системі споживчої кооперації України // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. – Спец. випуск: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 362–365.
30. Верига Ю.А., Деньга С.М. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. – Ч. 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: Монографія. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2002. – 355 с.
31. Вил Р.В., Палий В.Г. Управленческий учет. – М. – 1997.
32. Виноградова Е. Открытие будущего. Зачем нам нужно бюджетное управление // Бухгалтер и компьютер. – 2002. – № 1. – С. 12–14.
33. Виханский О.С. Стратегическое управление: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Гардарики, 2000. – 296 с.
34. Власова Н.О., Филипенко О.М. Технологія розробки ефективної економічної стратегії торговельного підприємства // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі: Зб. наук. праць: У 2-х ч. / Ред. кол.: О.І. Черевко (відпов. ред.) та ін.; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Харків, 2002. – Ч. 2. – С. 156–163.
35. Герасимчук А.А., Тимошенко З.І. Філософія / Навч. посібник. – К.: Вид-во Європейського університету фінансів, інформаційних систем, менеджменту та бізнесу, 1999. – 442 с.
36. Герасимчук В.Г. Маркетинг: теорія та практика: Навч. посібник. – К.: Вища школа, 1994. – 327 с.
37. Гнилицька Л.В. Облік і аналіз витрат виробництва на основі принципів управлінського обліку. Дисертація канд. економ. наук. 08.06.04. – К.: КНЕУ, 1998. – 187 с.
38. Голов С.Ф. Тенденції та перспективи розвитку управлінського обліку // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна, випуск 16. – Львів: Львівська комерційна академія, 2008. – С. 34–38.
39. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. – 544 с.
40. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
41. Гончарова Н.П., Перерва П.Г. и др. Маркетинг инновационного процесса: Учебное пособие. – К.: 1998. – 267 с.

42. Господарський кодекс України від 16 січня 2007 року № 436 – IV // Вісті. Діловий випуск. – 2007. – № 12–16 (215).
43. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях, 2000: Учеб. пособие / Под ред Н.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2000. – 624 с.
44. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях, 2000.: Учеб. пособие для студентов вузов / Под ред. Н.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2000. – 624 с. – (Экономика. Финансы. Право.).
45. Гринів Н.Т., Кобилах О.Я. Роль запасів в управлінні матеріально-технічним постачанням організацій // Технічний прогрес та ефективність виробництва: Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут». Збірка наукових праць. Випуск 24. – Харків: НТУ «ХПІ», 2001. – 280 с.
46. Гринчак О.В., Давлетханова О.Х. Організація інформаційного забезпечення управлінського обліку // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. – Спец. випуск: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 371–374.
47. Грінько А.П. Автоматизація форм бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі: Зб. наук. праць: У 2-х ч. / Ред. кол.: О.І. Червео (відпов. ред.) та ін.; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Харків, 2002. – Ч. 2. – С. 23–27.
48. Гуцайлюк З. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 45–49.
49. Дашков Л.П., Памбухчиянц В.К. Коммерция и технология торговли. – М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. – 448 с.
50. Деньга С.М. Моделі оптимізації в управлінні товарними запасами // Технічний прогрес та ефективність виробництва: Вісник національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут». Збірка наукових праць. Випуск 24. – Харків: НТУ «ХПІ», 2001. – 280 с.
51. Дональд И. Кизо, Джерри Ж. Вейгант, Терри Д. Уорфилд, Ph.D., С.Н.А. Финансовый учет. Промежуточный уровень. – Часть 1. – John Wiley & Sons, Inc. Нью Йорк, Чичестер, Венхейм, Брисбон, Сингапур, Торонто, 2008. – 496 с.

52. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1071 с.
53. Друри Колин Учет затрат методом стандарт-кост / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
54. Дубинський Б.Л., Палагута К.О. Організаційно-методологічні підходи до стратегічного обліку // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник текстів доповідей на міжнародній науковій конференції. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 155–158.
55. Дубій О. 12 уроків з ІС: Бухгалтерії. – Львів: Бак, 2002. – 231 с.
56. Дудник В. Программно-технические решения для оперативного учета в розничной торговле // Бухгалтер и компьютер. – 2002. – № 1. – С. 19–24.
57. Економічний словник довідник: За ред. док. ек. наук, проф. С.В. Мочерного / Худож. оформлення В.М. Шторгина. – К.: Фешина, 1995. – 368 с.
58. Завгородній В.П. Бухгалтерський учет в Україні: Учеб.-практ. пособие. – 4-е изд., доп. и перераб. – К.; А.С.К., 1999. – 864 с. – (Економіка. Фінанси. Право.).
59. Завгородній В.П. Бухгалтерський учет, контроль и аудит в системе управления предприятием. – К.: Изд-во «ВАКЛЕР», 1997. – 976 с.
60. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю аналізу та аудиту. – К.: А.С.К., 1998. – 768 с. – (Економіка. Фінанси. Право.).
61. Загородній А.Г., Партин Г.О. Управлінський облік як система інформаційного забезпечення управлінських рішень // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна, випуск 16. – Львів: Львівська комерційна академія, 2008. – С. 45–49.
62. Закон України «Про кооперацію» від 10.07.2007 р. № 1087-IV // Вісті. Діловий випуск. – 2007. – № 34 (235). – С. 1–10.
63. Закон України «Про споживчу кооперацію» від 10 квітня 1992 року № 2265-XII зі змінами і доповненнями // Закони України. – Т 3. (Упорядкування, верстка, оформлення Інституту законодавства, 1996) Київ 1996. – С. 211–218.
64. Закон України від 16.07.99р. №996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами і доповненнями).
65. Зима Б.В. Кооперація, кооперативні організації і підприємства у новому законодавстві України // Методично-ілюстраційний матеріал для студентів спеціальності «Економіка підприємства» та слухачів МППК. – Полтава, ПУСКУ, 2007.

66. Инновационный менеджмент / За ред. Ильенкова С.Д., Гохберг Л.М., Ягудин С.Ю. и др. – М.: Банки и биржи, ЯНИТИ, 1997. – 327 с.
67. Иноземцева М.М. Формирование учетной политики организации на 2002 год // Современный бухучет. – 2001. – № 11. – С. 34–55.
68. Исследование операций: В 2 т.: Пер. с англ. / Под ред. Дж. Моудера, с. Ёлмаграби. – М.: Мир, 1981. – Т. 2. – 677 с.
69. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навчальний посібник. – К.: Знання-Прес, 2007. – 349 с.
70. Івахненко С.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки. Дисертація. Канд. економ. Наук. 08.06.04. / Національний аграрний університет. – К., 1999. – 169 с.
71. Инструкция о порядке заполнения форм периодической и годовой бухгалтерской отчетности организаций и предприятий потребительской кооперации. – М.: Центросоюз. Управление бухгалтерского учета и отчетности, 1983. – 88 с.
72. Кардаш В.Я. Маркетингова товарна політика: Навч.-метод. посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – 124 с.
73. Карпенко О.В. Стратегічна орієнтація управлінського обліку як нова якість методологічного інструментарію сучасного менеджера // Кременчук: Асоціація «Перспектива» // Регіональні перспективи. – 2008. – № 3–5. – С. 139–142.
74. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
75. Карпенко О.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення засобами управлінського обліку прийняття рішення // Кременчук: Асоціація «Перспектива» // Регіональні перспективи. – 2007. – № 2–3. – С. 23–25.
76. Карпенко О.В. Маржинальний підхід в прийнятті управлінських рішень. Кременчук: Асоціація «Перспектива» // Регіональні перспективи. – 2000. – № 5. – С. 24–25.
77. Карпенко О.В., Хоменко Н.В. Організація бухгалтерського обліку в госпрозрахункових відосіблених підрозділах споживчого товариства // Кременчук: Асоціація «Перспектива» // Регіональні перспективи. – 2001. – № 4 (17). – С. 98–100.
78. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. – 3-е изд. – М.: Дело, 2000. – 432 с.

79. Кірейцев Г.Г. Розвиток функцій бухгалтерського обліку // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник текстів доповідей на міжнародній науковій конференції. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 67–71.
80. Кістяковський Б.О. Проблеми та завдання соціально-наукового пізнання // Філософія і соціологічна думка. – 1992. – № 2. – С. 23–39.
81. Клейникова В.Г. Оптовая торговля. Учет и налогообложение. – 2-е изд., перер. и доп. – К.: Дело и сервис, 1999. – 220 с.
82. Ковалев Р.В. Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 17. – С. 67–73.
83. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие: изд. 2-е, перер. и доп. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 584 с.
84. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 144 с.
85. Коновалова И.Р. Учет поступления материалов // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 17. – С. 17–23.
86. Копнін П. Вступ до марксистської гносеології: світогляд, метод і теорія пізнання // Хроніка-2000. – 2000. – № 39/40. – С. 628–695.
87. Костюченко В. Облік запасів за національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік та аудит. – 2000. – № 5. – С. 23–54.
88. Костюченко В. Оцінка запасів за національними Положеннями стандартами бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік та аудит. – № 6. – С. 13–31.
89. Котлер Ф. Маркетинг менеджмент / Пер. с англ. под ред. Л.А. Волковой, Ю.Н. Каптуревского. – СПб.: Питер, 2000. – 752 с.: ил. – (Серия «Теория и практика менеджмента»).
90. Кохановский В.П. Философия и методология науки. – Ростов н/Д.: «Феникс», 1999. – 576 с.
91. Кравец А.С. Методология науки. – Воронеж, 1991. – 365 с.
92. Краева Т.А. Методология и организация учета в условиях автоматизации. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 160 с.
93. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с., іл.
94. Кузнецова Е.В. Актуальные вопросы формирования учетной политики организации // Современный бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 36–43.

95. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: «Все про бухгалтерський облік», 1999. – 288 с.
96. Ластовецький В. Який вид обліку не є управлінським? // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 40–44.
97. Лінник В.Г., Лінник С.В. Методологічні та організаційні аспекти управлінського обліку // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. – Спец. випуск: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 341–345.
98. Лобушин Н.П., Лещева В.Б., Дьякова В.Г. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: Учеб. пособие для вузов / Под ред. проф. Н.П. Лобушина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 471 с.
99. Лудченко А.А., Лудченко Я.А., Примак Т.А. Основы научных исследований: Учеб. пособие / Под Ред. А.А. Лудченко. – К.: И-во «Знання», КОО, 2000. – 114 с.
100. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід. – К.: «Облікінформ», 1997. – 144 с.
101. Люкшинов А.Н. Стратегический менеджмент: Учебное пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 375 с.
102. Мазаракі А.А. та ін. Економіка торговельного підприємства. Підручник для вузів. (Під ред. проф. Н.М. Ушакової) – К. «Хрещатик», 1999. – 800 с.
103. Майкл Р. Линдерс, Хорольд Е. Мирон. Управление снабжением и запасами. Логистика / Перевод с англ. – СПб.; ООО «Издательство Полигон», 1999. – 768 с.
104. Максимова В.Ф. Управлінський контроль запасів // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей між нар. наук.-практ. конф. 16–18 жовтня 2000 р. / Відп. за вип. В.М. Іваненко. – К.: КНЕУ, 2000. – С. 62–64.
105. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. – Житомир.: ЖІТІ, 1998. – 384 с.
106. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учёта: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 271 с.
107. Мех Я.В. Концептуальні підходи до організації управлінського обліку на підприємстві // Формування ринкової економіки: Зб.

- наук. праць. – Спец. випуск: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 449–452.
108. Миддлтон Девид Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Пер. с англ. / Под ред. И.И. Елисеевой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
109. Михалкевич А.П. Развитие управленческого учета в республике Беларусь // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. – Спец. випуск: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 461–465.
110. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Переклад з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, 2000. – 1272 с.
111. Міщенко А.П. Стратегічне управління: Навч. посіб. – Київ: «Цент навчальної літератури», 2008. – 336 с.
112. Мних Є.В., Ференц І.Д. Економічний аналіз: Навч. посібник. – Львів: Армія України, 2000. – 144 с.
113. Моссаковський В. Види обліку в сучасних умовах та їх обґрунтування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 6. – С. 22–30.
114. Мюллер Г. и др. Учет: международная перспектива / Пер. с англ. Мюллер Г., Гернон Х., Минк Г. – 2-е изд., стереот. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с.
115. Нападовська Л.В. Проблеми становлення та розвитку управлінського обліку в Україні // Бухгалтерський облік та аудит. – 2001. – № 9. – С. 33–38.
116. Нападовська Л.В. Роль та значення методів економічного аналізу у прийнятті управлінських рішень // Кременчук: Асоціація «Перспектива» // Регіональні перспективи. – 2007. – № 2–3. – С. 22–23.
117. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів. – К.: Книга, 2008. – 544 с.
118. Нашкерська Г. Облікова політика підприємства // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей між нар. наук.-практ. конф. 16–18 жовтня 2000 р. / Відп. за вип. В.М. Іваненко. – К.: КНЕУ, 2000. – С. 80–81.
119. Немцов В.Д., Довгань Л.Є. Стратегічний менеджмент: Навч. посібник. – К.: ТОВ «УВПК «ЕксОб», 2002. – 559 с.

120. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл / Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
121. Николаева Г.А., Блицау Л.П. Бухгалтерский учет в торговле. – М.: Изд-во «Приор», 1991. – 384 с.
122. Новейший философский словарь / сост. А.А. Грицанов. – Мн.: Изд. В.М. Скакун, 1998. – 896 с.
123. Нэгл Томас Т. Стратегия и тактика ценообразования. 3-е изд. – СПб.: Питер, 2008. – 572 с. – ил. – (серия «Маркетинг для профессионалов»).
124. Об утверждении Методических рекомендаций по формированию состава расходов и порядка их планирования в торговой деятельности. Приказ Министерства экономики и по вопросам европейской интеграции Украины от 22 мая 2002 г. № 115 // Облік. Податки. Аудит в Україні. – 2002. – № 15. – С. 18–49.
125. Онуфрієнко О.В., Хоменко Н.В. Етапи автоматизації обліку в госпрозрахункових відособлених підрозділах // Кременчук: Асоціація «Перспектива» // Регіональні перспективи. – 2000. – № 5. – С. 68–70.
126. Осейко Н. Бухгалтерский учет с помощью персонального компьютера. – 3-е изд., перераб. и доп. – К.: Софт АРТ, 1996. – 288 с.
127. Осипова Л.В., Синяева И.М. Основы коммерческой деятельности: Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 629 с.
128. Основы економічної теорії: політекономічний аспект: Підручник / Г.Н. Климко, В.П. Нестеренко, Л.О. Кانیщенко та ін.; За ред. Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Вища школа. – Знання, 1997. – 734 с.: іл.
129. Оспіщев В.І., Тимофєєва О.М. Методика оцінки якості прикладного програмного забезпечення проблемно-орієнтованих задач // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі: Зб. наук. праць: У 2-х ч. / Ред. кол.: О.І. Черевко (відпов. ред.) та ін.; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Харків, 2002. – Ч. 2. – С. 8–16.
130. Остапюк М.Я. Учет и анализ деятельности хозяйственных подразделений предприятия. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 160 с.
131. Панасенко С.М. Автоматизовані системи управління як елемент вдосконалення управлінського обліку на підприємстві // Форму-

вання ринкової економіки: Зб. наук. праць. – Спец. випуск: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 478–480.

132. Пантелійчук Л. Формування облікової політики – важливий етап в роботі підприємства // Облік. Податки. Аудит в Україні. – 2002. – № 1. – С. 58–66.
133. Пантелійчук Л., Бойко І. Формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 25–28.
134. Пархоменко В. Коригування фінансової звітності на інфляцію // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №3. – С. 8–11.
135. Петренко С.Н. Контролинг / Учебное пособие. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2007. – 328 с.
136. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 1. – С. 65–73
137. Подольська В.О., Хоменко Н.В. Стратегічний аналіз – основний елемент антикризового управління // Матеріали міжнародної наукової конференції «Проблеми теорії і практики становлення соціальноорієнтованої ринкової економіки», 17–19 листопада 1999 р. – Харків: ХДАДТУ, 1999. – С. 247–248.
138. Подольська В.О., Хоменко Н.В. Стратегічний аналіз – основний елемент розробки цілей на довгострокову перспективу // Науковий вісник Полтавського кооперативного інституту. – Серія «Економічні науки». – 2000. – № 1. – Полтава: РВВ ПКІ, 2000. – С. 75–79.
139. Половцева Ф.П. Коммерческая деятельность: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 248 с.
140. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 37 (583). – С. 3–5.
141. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 (зі змінами та доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 37 (583). – С. 6–10.

142. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 37 (583). – С. 23–27.
143. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2002р. №147 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 3. – С. 3–8.
144. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 37 (583). – С. 22–23.
145. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (зі змінами та доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 28 січня 2000 року № 15, від 14 червня 2000 року № 131), зареєстровано в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 р. за № 751/4044 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 37. – С. 35–37.
146. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99р. № 163 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 37 (583). – С. 54–56.
147. Положення про штрихове кодування товарів, затверджене наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 27.08.96 р. № 530.
148. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України / Під ред. С.Я. Зубілевич, І.Ю. Кравченко, О.О. Прокопенко, Д.Г. Школьніков, Н.С. Юревич. – К.: «Укрпапір», 2002. – 472 с.
149. Правила введення штрихового кодування товарів у сфері торгівлі, затверджені наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 26.03.97 р. – № 196.
150. Прауде В.Р., Білий О.Б. Маркетинг: Навч. посіб. – К.: Вища школа, 1994. – 256 с. – іл.
151. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97р. № 283/97-ВР, зі змінами і доповненнями.
152. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.97 р. № 168/97-ВР, зі змінами і доповненнями.

153. Пушкар М.С. Облік як кібернетична система // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна, випуск 16. – Львів: Львівська комерційна академія, 2008. – С. 79–84.
154. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). – Тернопіль: «Поліграфіст» ЛТД, 1999. – 423 с.
155. Пушкар М.С. Управлінський облік. – Тернопіль: «Поліграфіст», ЛТД, 1998. – 164 с.
156. Пятов М.Л. Разработка элементов учетной политики организации // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 5. – С. 15–19.
157. Радугин А.А. Философия. – 2-е изд., перераб. и дополн. – М.: Центр, 1998. – 272 с.
158. Райан Б. Стратегический учет для руководителя. – М., 1998. – 236 с.
159. Рахман З., Шеремет А., Бухгалтерский учет в рыночной экономике. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 272 с.
160. Редченко К.І. Сутність стратегічного аналізу та його роль у процесі прийняття стратегічних управлінських рішень // Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України. Науковий збірник / За ред. З.Г. Ватаманюка. – Львів: Інтереко, 2001. – 366с. – (Формування ринкової економіки в Україні. Спец. вип. 7). – С. 60–69.
161. Рекомендації щодо вибору і застосування технічних засобів штрихового кодування на підприємствах сфери торгівлі, затверджені наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 25.12.98 р. – № 851.
162. Рекомендації щодо застосування внутрішніх штрихових кодів для маркованих товарів на підприємствах сфери торгівлі, затверджені наказом Міністерства зовнішніх та економічних зв'язків і торгівлі України від 26.06.98 р. – № 383.
163. Рожнова О.В. Политика формирования информации финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2001. – № 11. – С. 7–13.
164. Романів Р.В. Автоматизація обробки економічної інформації: тенденції та перспективи розвитку // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 12. – С. 72–75.
165. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація: Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 101 с.
166. Рыжиков Ю.И. Теория очередей и управления запасами. – СПб: Питер, 2001. – 384 с.

167. Рябов А.С. Автоматизация бухгалтерского учета – программы для малого бизнеса // Современный бухучет. – 2001. – № 11. – С. 64–68.
168. 1С: Бухгалтерия 7.7. / Руководство по ведению учета (Описание типовой конфигурации редакции 3.1). – М.: Фирма «1С», 1999. – 339 с.
169. Симманз К. Стратегический управленческий учет // Менеджмент эккаунтинг. – 1981. – № 4. – С. 21–26.
170. Скоун Т. Управленческий учет / Перевод с англ. под ред. Н.Д. Эрлавишвили. – М.: «Аудит», ЮНИТИ, 1997. – 178 с.
171. Словник-довідник фінансиста АПК / за ред. П.Т. Саблука та М.Я. Дем'яненка. – К.: Інститут аграрної економіки УААН, 1997. – 234 с.
172. Смолін І.В., Лещук Н.М., Стратегія розвитку торговельного підприємства в ринкових умовах: Навч. посіб. – К.: КДТЕУ, 1999. – 73 с.
173. Соколов Я.В. Бухгалтерский учт: от истоков до наших дней. Учеб. пособие для вузов. – М.: «Аудит», ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
174. Соколов Я.В. Управленческий учёт: миф или реальность? // Бухгалтерський учёт. – 2000. – № 18. – С. 8–12.
175. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.; іл.
176. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
177. Сопко В.В. Концептуальні основи побудови бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 12. – С. 2–7.
178. Справочник по функционально-стоимостному анализу / Под ред. М.Г. Карпунина, Б.М. Майданчика. – Москва: Финансы и статистика, 1988. – 431 с.
179. Статистика: Підручник / С.С. Герасименко та ін. – К.: КНЕУ, 1998. – 468 с.
180. Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О.Г. Осауленко. – К.: Видавництво «Консультант», 2007. – 663 с.
181. Струк Н.С. Особливості бюджетування в системі управлінського обліку // Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України. Науковий збірник / За ред. З.Г. Ватаманюка. – Львів: Інтереко, 2001. – 366 с. – (Формування ринкової економіки в Україні. Спец.вип.7). – С. 257–264.

182. Суваревич А.В. Характерные особенности российской и зарубежной практики// Международный бухгалтерский учет. – 2001. – № 8. – С. 21–25.
183. Суворов А.В. Международная практика бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. – 2000. – № 10. – С. 14–21.
184. Счетная организация универсальных магазинов // Счетоводство. – 1924. – № 4.
185. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. – Львів: ЛБІ НБУ, 2000. – 485 с.
186. Тарасова Т.О., Наумова Т.А. Методичні підходи з удосконалення процесу управління товарними запасами // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі: Зб. наук. праць: У 2-х ч. / Ред. кол.: О.І. Черевко (відпов. ред.) та ін.; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Харків, 2002. – Ч.2. – С. 52–58.
187. Терехова В.А. Бухгалтерский учет и стратегия рынка // Международный бухгалтерский учет. – 2001. – № 10. – С. 2–5.
188. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник для студ. вищих навч. закладів економ. спец. 5-те вид., допов. й переробл. – К.: А.С.К., 2000. – 784 с.
189. Томпсон А.А., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратеги: Учебник для вузов / Пер. с англ. под ред. Л.Г. Зайцева, М.И. Соколовой. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – 576 с.
190. Торговое дело: экономика, маркетинг, организация: Учебник / Под общ. Ред. проф. Л.А. Брашка и проф. Т.П. Данько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА – М, 2000. – 560 с.
191. Трояновский Математическое моделирование в менеджменте. Учеб. Пособие 2-е изд., испр. и доп. – М.: Изд-во РДЛ, 2000. – 256 с.
192. Уолш К. Ключевые показатели менеджмента. Как анализировать, сравнивать и контролировать данные определяющие стоимость компании: Пер. с англ. – М.: Дело, 2000. – 360 с.
193. Управленческий учет(с элементами финансового учета): Пособие для подготовки бухгалтеров-менеджеров, бухгалтеров-аналитиков по программе магистра делового администрирования / В. Палий, Р. Вандер Вил. – М.: Инфра-М, 1997. – 480 с.

194. Фатхутдинов Р.А. Стратегический менеджмент: Учебник для вузов. – 2-е изд., доп. – М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1998. – 416 с.
195. Федосеев М. Учет товаров в розничных магазинах // Счетоводство. – 1925. – № 16(21).
196. Философский словарь / Под редакцией И.Т. Фролова. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1981. – 445 с.
197. Філософія: Навчальний посібник / І.Ф. Надольний, В.Б. Андрущенко, І.В. Бойченко, В.П. Розумний та ін.; за ред. І.Ф. Надольного. – К.: Вікор, 1997. – 584 с.
198. Хабарова Л.П. Учетная политика коммерческих фирм в 1997 году. – М.: ЗАО «Бухгалтерский бюллетень», 1997. – 128 с.
199. Хантійський Ю. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 36–40.
200. Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. Пер. с англ. / Под ред. проф. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
201. Хліпальська В. Значення оцінки вартості в обліку запасів товарно-матеріальних цінностей на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 3. – С. 25–32.
202. Хоменко Н.В. Методика проведення стратегічного управлінського обліку товарних запасів // Кременчук: Асоціація «Перспектива» // Регіональні перспективи. – 2007. – № 4–5 (29–30). – С. 190–191.
203. Хоменко Н.В. Оптимізація показників діяльності госпрозрахункових відособлених підрозділів // Технічний прогрес та ефективність виробництва: Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут». Збірка наукових праць. Випуск 24. – Харків: НТУ «ХПІ», 2001. – С. 171–173.
204. Хоменко Н.В. Проблемні питання оцінки товарних запасів при їх придбанні на підприємствах роздрібної торгівлі // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 58. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2000. – С. 21–25.
205. Хоменко Н.В. Теоретичні аспекти організації обліку товарних запасів // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі: Зб. наук. праць: У 2-х ч. / Редкол.: О.І. Черевко (відпов. ред.) та ін.; Харк.держ. ун-т харчування та торгівлі. – Харків, 2007. – Ч. 2. – С. 16–24.

206. Хоменко Н.В. Теоретичні аспекти управлінського обліку товарних запасів // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. – Спец. випуск.: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 527–531.
207. Хоменко Н.В. Теоретичні основи методології обліку товарних запасів // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України, серія Економічні науки (випуск 2-й). – 2001. – № 4 (2). – С. 109–113.
208. Хорнгрен И.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
209. Чедвик Л. Основы финансового учета / пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. – 252 с.
210. Чудеса мерчендайзинга // Современная торговля. – 2001. – № 8. – С. 37–43.
211. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
212. Чумаченко М. Управлінський облік потребує підтримки // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 3–7.
213. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз собівартості продукції в складі управлінського обліку // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник текстів доповідей на міжнародній науковій конференції. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 38–46.
214. Шафранова Г. Формування вартості запасів (частина 1) // Баланс. – 2000. – № 13. – С. 16–20.
215. Шафранова Г. Формування вартості запасів (частина 2) // Баланс. – 2000. – № 14. – С. 18–23.
216. Шафранова Г. Штрихове кодування товарів // Баланс. – 2000. – № 4. – С. 13–19.
217. Шершньова З.Є., Оборська С.В. Стратегічне управління: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 1999. – 384 с.
218. Шим Джей К., Сигел Джоел Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Перевод с англ. – М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», 1996. – 344 с. – (серия «Экономика для практиков»).
219. Шишкин А.Ф. Экономическая теория: Учебное пособие для вузов. 2-е изд.: В 2 кн. – Кн. 1. – М.: Гуманит. Изд. Центр ВЛАДОС, 1996. – 536 с.

220. Шишкин А.Ф. Экономическая теория: Учебное пособие для вузов. 2-е изд.: В 2 кн. – Кн. 2. – М.: Гуманит. изд. центр ВЛАДОС, 1996. – 352 с.
221. Экономическая статистика: Метод. разработка / Сост. В.С. Федорченко. – 2-е изд., стереотип. – К.: МАУП, 1999. – 88 с.
222. Экономическая Энциклопедия, Политическая экономия (в 4 томах). Гл. ред. А.М. Румянцев. – И.: «Советская Энциклопедия», 1980. – Т. 4. Социология – Я, 1980. – 672 с.
223. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрочкова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 560 с.
224. Ямборко Н. Вплив облікової політики на фінансовий результат і оподатковуваний прибуток підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 23–29.
225. Янчева Л.М., Сибірякова С.С. Використання нових інформаційних технологій у бухгалтерському обліку // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі: Зб. наук. праць: У 2-х ч. / Ред. кол.: О.І. Черевко (відпов. ред.) та ін.; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Харків, 2002. – Ч. 2. – С. 72–77.
226. Larson Kermit D. Miller Paul B.W. Financial accounting. – Fifth edition. – Homewood, Boston: Irwin, 1992. – 998 p.
227. Miller Martin A. Gaap Guide 1992. Generally accepted accounting principles. – San Diego, New York, London, 1991. – 1400 p.
228. Chasteen Lanny G. Intermediate Accounting: Fourth edition / Lanny c. Chasteen Richard E. Fiaherty; Melvinc O'Connor. – New York, 1992. – 1244 p.